

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Srovnání IFRS/IAS s českými účetními standardy a předpisy v oblasti nehmotného majetku

Comparison of IFRS/IAS with the Czech Accounting Standards and Regulations in the Field of
Intangible Assets

Student: Bc. Silvie Krestová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Lenka Halouzková, Ph.D.

Ostrava 2010

Zadání diplomové práce

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně, mimo přílohu č. 5, která mi byla dána k dispozici.“

Dne 30.4.2010

.....
podpis

OBSAH

1. ÚVOD	1
2. VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A PŘEDPISŮ	2
2.1. Vymezení a druhy nehmotného majetku.....	2
2.1.1. Zřizovací výdaje.....	4
2.1.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	5
2.1.3. Software	5
2.1.4. Ocenitelná práva.....	6
2.1.5. Goodwill.....	6
2.1.6. Jiný nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.....	7
2.1.7. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku	8
2.2. Pořízení nehmotného majetku, účtování a jeho zařazení do užívání	9
2.2.1. Pořízení nehmotného majetku koupí.....	10
2.2.2. Pořízení nehmotného majetku ve vlastní režii	11
2.2.3. Pořízení nehmotného majetku bezúplatně.....	12
2.3. Oceňování nehmotného majetku - vstupní cena nehmotného majetku.....	13
2.3.1. Nehmotný majetek pořízený úplatně.....	15
2.3.2. Nehmotný majetek pořízený ve vlastní režii.....	15
2.3.3. Vstupní cena nehmotného majetku nabytého jiným způsobem	16
2.3.4. Specifika při pořizování nehmotného majetku (dotace, spoluvlastnictví)	16
2.4. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku	18
2.5. Odpisování nehmotného majetku.....	19
2.5.1. Nehmotný majetek vyloučený z odpisování	19
2.5.2. Účetní odpis nehmotného majetku.....	20
2.5.3. Daňový odpis nehmotného majetku.....	24
2.5.4. Odepisování po provedení technického zhodnocení.....	26
2.6. Vyřazení (likvidace) majetku.....	27
3. VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU DLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	30
3.1. Charakteristika nehmotných aktiv dle IAS 38 – Nehmotná aktiva.....	30
3.2. Uznání nehmotných aktiv.....	31
3.2.1. Identifikovatelnost aktiva.....	32
3.2.2. Ovládání (kontrola) aktiva a budoucí ekonomické užitky	33
3.3. Ocenění nehmotných aktiv.....	34
3.3.1. Oceňování v momentě pořízení.....	34
3.3.1.1. Samostatné pořízení nehmotného aktiva.....	35
3.3.1.2. Pořízení nehmotného aktiva koupí podniku (podniková kombinace).....	35
3.3.1.3. Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace.....	36
3.3.1.4. Pořízení nehmotného aktiva směnou.....	38
3.3.1.5. Vnitřně vytvořený goodwill	38
3.3.1.6. Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností.....	39
3.3.2. Uznání nákladů.....	41

3.3.3.	Ocenění v průběhu držení aktiva.....	42
3.3.3.1.	Model pořizovací ceny (cost model).....	42
3.3.3.2.	Model přecenění (revaluation model)	43
3.3.	Doba použitelnosti.....	45
3.3.1.	Neurčitá doba použitelnosti.....	45
3.3.2.	Určitá doba použitelnosti	46
3.4.	Amortizace	47
3.5.	Vyřazení (likvidace) a zveřejnění aktiv	49
3.5.1.	Vyřazení (likvidace) aktiv	49
3.5.2.	Zveřejnění.....	50
4.	SROVNÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU DLE ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	52
4.1.	Obecné srovnání.....	52
4.2.	Srovnání v jednotlivých oblastech nehmotného majetku.....	53
4.2.1.	Vymezení nehmotného majetku.....	53
4.2.2.	Pořízení nehmotného majetku	55
4.2.3.	Oceňování nehmotného majetku	56
4.2.4.	Odpisování/amortizace nehmotného majetku	58
4.2.5.	Vyřazení nehmotného majetku.....	59
4.2.6.	Zveřejnění.....	60
5.	ZÁVĚR.....	62
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	64
	SEZNAM ZKRATEK	
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	

1. ÚVOD

V dnešní době probíhají nejen na úrovni Evropské unie velmi intenzivní a zásadní změny, které směřují k harmonizaci účetních standardů, předpisů a pravidel uplatňovaných v jednotlivých zemích. Důvodem pro tato opatření jsou neustále sílící tlaky na vytvoření harmonizovaných pravidel, která umožní účetním jednotkám sestavovat účetní závěrky tak, aby mohly být považovány nejen za transparentní a správné, ale které by byly rovněž srovnatelné. I přesto stále existují v mnoha oblastech rozdíly.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti je cílem mé diplomové práce provést analýzu českých účetních předpisů, mezinárodních účetních standardů a jejich vzájemné srovnání v oblasti nehmotného majetku.

V první části této práce se budu věnovat nehmotnému majetku dle české legislativy. Především českým účetním standardům a předpisům, se zaměřením na vymezení druhů nehmotného majetku, jeho pořízení, oceňování, odpisování a likvidaci. V druhé části se zabývám nehmotným majetkem z pohledu mezinárodních účetních standardů, zejména IAS 38 – Nehmotná aktiva, a to se zaměřením na nejdůležitější oblasti uznání, oceňování, dobu použitelnosti, vyřazení a prodej tohoto majetku. V poslední části analyzuji všechny základní rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS/IAS v oblasti nehmotného majetku.

Při zpracování diplomové práce jsem použila metody deskripce zkoumané problematiky, analýzy, syntézy a komparace všech zpracovávaných informací.

2. VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A PŘEDPISŮ

2.1. Vymezení a druhy nehmotného majetku

Definice nehmotného majetku a způsoby jeho odpisování procházejí neustálým vývojem. České účetní předpisy¹ vymezují dlouhodobý nehmotný majetek jako jednu ze složek dlouhodobého majetku, přičemž dlouhodobý nehmotný majetek dále dělí na dlouhodobý nehmotný majetek a drobný nehmotný majetek. Obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného majetku je tedy následující:

a) dlouhodobý nehmotný majetek - vyhláška² stanovuje v §6 základní druhy nehmotného majetku, vymezení podmínek pro jeho existenci a následně jednotlivé druhy tohoto majetku v rámci stanovených podmínek. Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje dle vyhlášky zejména *zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill, dále povolenky na emise a preferenční limity*. Za dlouhodobý nehmotný majetek se dále považuje technické zhodnocení (od částky stanovené zákonem č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů³), k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku a technické zhodnocení drobného nehmotného majetku. Tímto jsou všechny uvedené majetkové složky, pokud jejich doba životnosti je delší než 1 rok a které vzhledem k jejich ocenění, jenž nepřesahuje hodnotovou hranici stanovenou účetní jednotkou, jsou účtovány přímo do nákladů. Pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku musí být splněny současně obecné podmínky jeho existence, kterými jsou:

- ***doba použitelnosti*** - majetková položka má dobu použitelnosti delší než jeden rok. Dobou použitelnosti se rozumí „*doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo*

¹ §6 a §69 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

² vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dále jen „vyhláška“

³ Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění, dále jen „zákon o daních z příjmů“

uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby praktického ověřování nebo osvojování nehmotných výsledků“⁴).

- **překročení výše stanovené hodnoty ocenění** – výše ocenění majetkové položky převyšuje hodnotovou hranici stanovenou účetní jednotkou (s výjimkou goodwillu) při respektování principu významnosti a věrného zobrazení majetku. Tzn. že v současné době si účetní jednotka stanoví sama výši ocenění nehmotného majetku pro jeho zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku⁵.

Aby mohla účetní jednotka promítnout nehmotný majetek do daňově uznatelných nákladů formou daňových odpisů, musí tento majetek současně splňovat podmínky zákona o daních z příjmů⁶, který pracuje pouze s pojmem nehmotný majetek.

- b) drobný nehmotný majetek** - je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem. O vybraných druzích tohoto majetku (rozhoduje účetní jednotka) se vede operativní evidence až do jeho vyřazení. Čili majetkové složky, které nedosáhnou hranice pro dlouhodobý nehmotný majetek stanovené účetní jednotkou, mohou být účtovány přímo do nákladů 518 – *Ostatní služby* (je žádoucí pro tyto položky majetku vést analytickou evidenci). Tento majetek tedy může být odepsán jednorázově, pokud tím však není výrazněji narušena věcná a časová souvislost nákladů a výnosů.

⁴ Citace [10]: §6 odst. 1 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

⁵ Hodnotová hranice 60.000 Kč, na niž byly účetní jednotky dříve navyklé, není již z účetního hlediska závaznou.

⁶ Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 1.1.2010 - uznává pro účely stanovení základu daně jen zřizovací výdaje, audiovizuální dílo, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený účetními předpisy. Tento majetek musí splňovat stanovené podmínky (vstupní cena je vyšší než Kč 60.000 Kč, doba použitelnosti je delší než jeden rok a byl nabyt úplatně, vkladem společníka, přeměnou, darováním nebo zděděním nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování. Za nehmotný majetek se pro účely daňového zákona nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo částí podniku, tvořící samostatnou organizační služku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku, sníženým o převzaté závazky (goodwill), povolenky na emise skleníkových plynů nebo preferenční limity.

Účetní předpisy stanoví nejen obecné podmínky pro vznik dlouhodobého nehmotného majetku (i drobného), ale také konkrétní charakteristiku majetkových položek zařazovaných do nehmotného majetku. Dále účetní předpisy⁷ uvádí co nelze považovat za dlouhodobý nehmotný majetek a tím zejména **nejdou** znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto software nemohou fungovat. Dále nejsou dlouhodobých nehmotným majetkem technické a energetické audity, lesní hospodářské plány a plány povodí v případě, že se tak účetní jednotka rozhodne. Z tohoto vyplývají následující druhy dlouhodobého nehmotného majetku.

2.1.1. Zřizovací výdaje

Zřizovací výdaje jsou vyhláškou řazeny do dlouhodobého nehmotného majetku a jsou vymezeny jako **souhrn výdajů spojených se zřízením** (založením) **nové účetní jednotky** (podniku), tedy se založením jakékoliv obchodní společnosti, nebo spojených se zahájením podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti fyzické osoby, **do okamžiku jejího vzniku**, tj. zápisu do obchodního rejstříku. Tyto výdaje jsou pak zachyceny na účtě 011 – Zřizovací výdaje. Patří sem zejména soudní a správní poplatky, náklady na pracovní cesty, mzdy, odměny za zprostředkování a poradenské služby či právní služby, nájemné - případně další výdaje spojené se zahájením podnikání. Zřizovacími výdaji jsou také výdaje, které výše uvedená účetní jednotka následně uhradí jiným osobám (např. mateřské společnosti) v souvislosti s jejím zřízením.. Zřizovacími výdaji nejsou zejména výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nebo zásob, výdaje na reprezentaci nebo výdaje související s přeměnou společnosti nebo družstva.

Podle obchodního zákoníku⁸ se zřizovací výdaje účetně odpisují nejvýše po dobu 5 let, což znamená, že současná doba odpisování zřizovacích výdajů činí 60 měsíců rovnoměrným způsobem (viz. dále 2.5.2. Účetní odpis nehmotného majetku). Pokud vzniklé zřizovací výdaje nepřesáhnou hodnotovou hranici pro zařazení do nehmotného majetku (stanovenou účetní

⁷ §6 odst. 9 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

⁸ §65a odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění k 1.1.2010 – dále jen „obchodní zákoník“

jednotkou), vede tyto výdaje na účtu 518 – *Ostatní služby* souvztažně se závazky ke zřizovatelům. V ustanovení §65a odst. 2 obchodního zákoníku je zároveň výslovně zakázáno vyplácet jakékoliv podíly na zisku společnosti, jestliže tato společnost nemá zcela účetně odepsané zřizovací výdaje vedené jako dlouhodobý nehmotný majetek.

2.1.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Dalším druhem dlouhodobého nehmotného majetku jsou nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Tyto jsou vymezeny jako ***výsledky úspěšně provedených prací, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv***, a to v případě, že byly:

- a) nabyty od jiných osob,
- b) vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, resp. za účelem opakovaného prodeje (nejde o výsledky na zakázku nebo o součást dodávky dlouhodobého majetku).

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje realizované a zařazené do nehmotného majetku jsou evidovány účetní jednotkou na účtu 012 – *Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje*, pokud je jejich doba použitelnosti delší než 1 rok a překročí hodnotovou hranici pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku stanovenou účetní jednotkou. Daňově jsou tyto odpisovány po dobu nejvýše 36 měsíců rovnoměrným způsobem (viz. dále 2.5.3. Daňový odpis nehmotného majetku).

2.1.3. Software

Software, nebo také programové vybavení, je dalším druhem dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je nebo není předmětem autorských práv, a to v případě, že je:

- a) nabyt od jiných osob, tj. není součástí nabytého hardware a jeho ocenění,
- b) vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním, avšak nejde o software na zakázku nebo o součást dodávky hardware.

Stejně tak jako nehmotné výsledky výzkumu a vývoje je software (za předpokladu, že jeho doba použitelnosti je delší než 1 rok a překročil limit ocenění stanovený účetní jednotkou pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku) evidován na účtu nehmotného majetku

013 – *Software* a je taktéž daňově odpisován po dobu nejvýše 36 měsíců rovnoměrným způsobem (viz. dále 2.5.3. Daňový odpis nehmotného majetku).

2.1.4. Ocenitelná práva

Ocenitelná práva tvoří samostatnou skupinu dlouhodobého nehmotného majetku. Těmito právy jsou zejména ***předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů***⁹, a to v případě, že jsou:

- a) nabyta od jiných osob,
- b) vytvořena vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

Ocenitelná práva se evidují na účtu 014 – *Ocenitelná práva* za podmínek pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku a odpisují se po dobu 72 měsíců rovnoměrně. Vyjímkou v tomto případě jsou audiovizuální díla, která se odpisují 18 měsíců rovnoměrně (viz. dále 2.5.3. Daňový odpis nehmotného majetku).

2.1.5. Goodwill

Součástí dlouhodobého nehmotného majetku je také majetek zvaný goodwill. Goodwillem je pro účely vyhlášky „*kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části, ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky*”¹⁰. Tzn. že goodwill (kladný goodwill) vzniká v případě, že ocenění podniku jako celku (nebo jeho části) je vyšší než celková hodnota individuálního přecenění majetku u nabyvatele snižená o převzaté závazky (vycházejícího ze znaleckého ocenění).

Je velice důležité rozlišovat goodwill a oceňovací rozdíly vzniklé z výše uvedených

⁹ Například zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů a o změně zákona č. 527/1990 Sb., o vynálezech, průmyslových vzorech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 137/1995 Sb., o ochranných známkách, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁰ Citace [10]: §6 odst. 3 písm. d) vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

transakcí. Oceňovací rozdíly vznikají jako rozdíl mezi oceněním podniku jako celku (nebo jeho části) a celkovou hodnotou majetku převzatou nabyvatelem z účetnictví účetní jednotky, tzn. při převzetí účetních hodnot nabyvatelem. Jelikož není v tomto případě možné přiřadit částky přecenění ke konkrétním položkám majetku, zahrnují oceňovací rozdíly jak hodnoty přecenění majetku tak i hodnotu goodwillu. Proto je částka goodwillu vždy nižší než hodnota oceňovacích rozdílů. Goodwill z tohoto pohledu tedy vyjadřuje „dobré“ (v případě záporného goodwillu „špatné“) jméno společnosti.

Goodwill účetní jednotka eviduje na účtu 015 – *Goodwill* a účetně jej odpisuje po dobu 60-ti měsíců (tj. 5 let) od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do nákladů a to rovnoměrně¹¹. Záporný goodwill se účetně odpisuje taktéž po dobu 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů rovnoměrně. V případě následné změny kupní ceny podniku nebo jeho části se dodatečně upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování. Goodwill je zařazen do dlouhodobého nehmotného majetku vždy bez ohledu na výši jeho ocenění.

2.1.6. Jiný nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek

Jiný dlouhodobý nehmotný majetek dle vyhlášky obsahuje dlouhodobý nehmotný majetek, který není vykazován v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku. Patří zde zejména povolenky na emise¹² a preferenční limity¹³. Povolenkami na emise vedenými jako jiný dlouhodobý nehmotný majetek, bez ohledu na výši jejich ocenění, jsou zejména povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství. Preferenčními limity jsou pak zejména individuální

¹¹ §6, odst. 3, písm. d) vylášky; dle §23 odst.15 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, se goodwill (goodwill není z pohledu daně z příjmů nehmotným majetkem) zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl, tzn. daňově se odpisuje po dobu 180 měsíců. Z tohoto rozdílu mezi účetními (60 měsíců) a daňovými (180 měsíců) odpisy zde vzniká podklad pro výpočet odloženého daňového závazku (jedná se o položku připočitatelnou k základu daně, účetní jednotka o odloženém daňovém závazku účtuje vždy).

¹² § 2 odst. 1 zákona č. 695/2004 Sb., o podmínkách obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 212/2006 Sb. a zákona č. 315/2008 Sb.

¹³ Například zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění zákona č. 128/2003 Sb., zákona č. 41/2004 Sb., zákona č. 85/2004 Sb., zákona č. 237/2004 Sb. a zákona č. 482/2004 Sb., nařízení vlády č. 244/2004 Sb., o stanovení bližších podmínek pro uplatňování dávky v odvětví mléka a mléčných výrobků v rámci společné organizace trhu s mlékem a mléčnými výrobky, ve znění nařízení vlády č. 517/2004 Sb., a nařízení vlády č. 196/2005 Sb., o stanovení některých podmínek provádění premiových práv na chov krav bez tržní produkce mléka, popřípadě na chov bahníc.

preferenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění, to vše u prvního držitele pokud by náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýšili jejich významnost.

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje dle vyhlášky pořizovaný dlouhodobý nehmotný majetek a to po dobu jeho pořizování do uvedení do stavu způsobilého k užívání. Jedná se o podmínku pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku. Dle vyhlášky se dlouhodobým nehmotným majetkem stává pořizovaný majetek, jenž je uveden do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizování majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.

2.1.7. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku

Za dlouhodobý nehmotný majetek se také považuje i technické zhodnocení a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů za výše uvedených podmínek existence dlouhodobého nehmotného majetku (jako je doba použitelnosti delší než 1 rok, překročení ocenění stanovené účetní jednotkou, to vše při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku) v případě:

- a) že je k jehož účtování a odpisování oprávněn nabyvatel užívacího práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku,
- b) existence drobného nehmotného majetku, kterým se rozumí složky nehmotného majetku výše definované, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a účetní jednotka je nevykazuje v položce dlouhodobý nehmotný majetek, ale v nákladech.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek se odpisuje daňově po dobu 72 měsíců rovnoměrně. Dojde-li po ukončení technického zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku s pořizovací cenou nižší než 60.000 Kč (jehož účetní odpisy byly uplatňovány jako výdaj/náklad) ke zvýšení pořizovací ceny na částku převyšující 60.000 Kč, musí účetní jednotka tento nehmotný majetek odepisovat ze vstupní ceny jako nově pořízený nehmotný majetek a to po dobu odpovídající době odpisování základního druhu nehmotného majetku. Odpisy v tomto případě lze uplatnit pouze do výše vstupní ceny snížené o dosud uplatněné účetní odpisy.

2.2. Pořízení nehmotného majetku, účtování a jeho zařazení do užívání

V okamžiku pořízení nehmotného majetku je účetní jednotka povinna z hlediska účetnictví a z hlediska daňového provést řadu úkonů a vystavit některé doklady. Dle účetních standardů¹⁴ je dlouhodobý nehmotný majetek **pořizován** zejména:

- koupí,
- vytvořením vlastní činnosti,
- nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti,
- bezúplatným převodem (darováním),
- vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,
- převodem podle právních předpisů nebo
- převodem z osobního užívání do podnikání.

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku **je zachyceno** na vrub účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*, na kterém se vedou veškeré relevantní náklady spojené s pořízením majetku, jenž do ocenění majetku vstupují (viz. dále 2.3. oceňování nehmotného majetku). Následně je nutno stanovit vstupní cenu a termín uvedení nehmotného majetku do užívání a proúčtování zařazení tohoto nehmotného majetku do užívání, které se promítne ve prospěch účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 01x – *Dlouhodobý nehmotný majetek*.

V souladu s účetními předpisy je nutno majetek před zahájením jeho odpisování **uvést do užívání**. Teprve tímto okamžikem se pořizované aktivum stane dlouhodobým majetkem se všemi důsledky. Tento okamžik je rozhodný jak pro přesné určení vstupní ceny (např. náklady na opravy majetku před jeho uvedením do užívání se stávají součástí ocenění, naopak náklady na opravu téhož majetku v okamžiku, kdy se již stal dlouhodobým hmotným majetkem součástí jeho ocenění nejsou), tak i pro okamžik možného zahájení odpisování.

Dle vyhlášky se “*dlouhodobým nehmotným majetkem stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání. Obdobně se postupuje i v případě technického zhodnocení*”¹⁵. Poté je vystavena karta majetku – tzv.

¹⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (kap. 5 odst. 5.1.)

¹⁵ Citace [10]: §6 odst. 7 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

inventurní karta, je stanovena doba odpisování nehmotného majetku a způsob daňového odpisování a také stanovení účetního odpisového plánu. Pokud při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku nevznikají náklady související s jeho pořízením, je pořízení tohoto majetku účtováno přímo na vrub příslušných účtů účtových skupin 01x – *Dlouhodobý nehmotný majetek* (viz. *Tabulka 2.2.1.*). V ostatních případech se uvedení nehmotného majetku do užívání projeví z účetního hlediska jeho přeúčtováním z účtů pořízení majetku na příslušné majetkové účty.

Tabulka 2.2.1. – Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání

Operace	Strana MD ¹⁶	Strana D ¹⁷
Účtování pořizovaného nehmotného majetku přímo na majetkové účty	01x	211, 321 ¹⁸
Účtování pořizovaného nehmotného majetku přes účet pořízení:		
- pořízení nehmotného majetku (viz. dále jednotlivé způsoby pořízení)	041	211, 321
- zařazení nehmotného majetku do užívání po splnění všech podmínek	01x	041

Účetní jednotka vede dle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotného majetku analytické účty a to dle ČÚS pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech.

2.2.1. Pořízení nehmotného majetku koupí

Prvním krokem v případě pořízení nehmotného majetku koupí je nákup tohoto majetku u dodavatele (ať už v prodejně, od prodejce nebo od privátní osoby) a vyžádání si od dodavatele doklad (v případě plátce DPH daňový doklad). Koupí majetku v hotovosti vzniká pořizovateli výdaj peněžních prostředků v pokladně (viz. *Tabulka 2.2.1.1.*), což musí být provázeno vystavením výdajového pokladního dokladu a případně dalších účetních dokladů (dle účtovacích předpisů).

V případě pořízení nehmotného majetku koupí na fakturu je nutno při nákupu majetku u dodavatele vyžádat fakturu (v případě plátců DPH daňový doklad). Není zde však povinnost vystavování dokladu jako v případě platby v hotovosti, jelikož pořízení tohoto materiálu účtuje účetní jednotka na základě došlé (přijaté) faktury a úhradu provádí ze svého bankovního účtu (v dnešní době již ve většině případů elektronickou formou příkazů k úhradě).

¹⁶ tzn. na vrub daného účtu

¹⁷ tzn. ve prospěch daného účtu

¹⁸ Názvy účtů k číselnému označení uvedenému v tabulkách viz. příloha č. 7

Tabulka. 2.2.1.1. – Základní souvztažnosti při pořizování dlouhodobého nehmotného majetku koupí

Operace	Strana MD	Strana D
Pořízení DNM koupí za hotové	041 ¹⁹ , 343	211
Pořízení DNM koupí na fakturu	041, 343	321
Externí náklady související s pořízením majetku vstupující do jeho ocenění	041	211, 321
Náklady s pořízením majetku vstupující do ocenění, vytvořené vl. činností	041	622
Úhrada faktury z BÚ při pořízení majetku bezhotovostně	321	221
Zařazení nehmotného majetku do užívání	01x	041

2.2.2. Pořízení nehmotného majetku ve vlastní režii

U tohoto způsobu pořízení nehmotného majetku se jedná o vytvoření majetku vlastní činností. Podmínkou je dohotovení majetku vytvořeného vlastní činností, které mimo jiné zahrnuje zjištění nákladů na zhotovení majetku včetně vedlejších pořizovacích nákladů z evidence nedokončené výroby, případně z jiné evidence (u vlastních nákladů přímých a výrobní režie). Proučtování majetku zhotoveného vlastní činností a uvedení do užívání (po stanovení termínu uvedení majetku do užívání) vypadá následovně (viz. Tabulka 2.2.2.1.):

Tabulka 2.2.2.1. - proučtování nehmotného majetku zhotoveného vlastní činností

Operace	Strana MD	Strana D
Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku – vlastní činnost	041	623
Zaúčtování úbytku nedokončené výroby	611	121
Zařazení nehmotného majetku do užívání	01x	041
Externí náklady související s pořízením DNM	041	211, 321

V případě, že při pořízení dlouhodobého nehmotného majetku vzniknou externí náklady, jenž souvisejí s pořízením tohoto majetku, účtují se taktéž na vrub účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*, ale tentokrát souvztažně s účty 211 – *Pokladna*, 321 – *Dodavatelé* či 32x – *Krátkodobé závazky*. Poté následuje vystavení inventární karty majetku, stanovení doby odpisování, způsobu daňového odpisování a stanovení účetního odpisového plánu. V případě pořízení majetku ve vlastní režii se neuplatňuje DPH.

¹⁹ Na účet 041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek účtuje účetní jednotka částku bez DPH (v případě pořízení od plátce). Částku DPH zaúčtuje na příslušný účet 343 – DPH a celkovou částku pak na účet 211 – Pokladna nebo 321 – Dodavatelé, dle toho zda byl majetek pořízen v hotovosti nebo na fakturu

2.2.3. Pořízení nehmotného majetku bezúplatně

U bezúplatného pořízení majetku je nutno rozlišit způsob tohoto nabytí. Tyto mohou být nejčastěji *dar*, *dědění*, ale také zde zahrnujeme *vydání majetku podle právních předpisů, vklad do společnosti, převod z osobního užívání* atd.. Prvními kroky u tohoto způsobu pořízení nehmotného majetku je přijetí majetku získaného bezúplatně včetně zajištění nabývacího dokumentu, také stanovení (zjištění) vstupní ceny majetku a dále zajištění přiznání k dani dědické nebo darovací. Následuje stanovení vedlejších pořizovacích nákladů, samotné proúčtování bezúplatného nabytí nehmotného majetku a stanovení termínu uvedení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání a jeho proúčtování v případě, že nebyl účtován přímo do účtové skupiny 01x – *Dlouhodobý nehmotný majetek*. Postup u tohoto způsobu pořízení vypadá následovně (viz. *Tabulka 2.2.3.1.*):

Tabulka 2.2.3.1. - proúčtování pořízení nehmotného majetku bezúplatně

Operace	Strana MD	Strana D
Darování, dědění	041	413
Převod z osobního užívání podnikatele	01x	491
Pronájem podniku nebo jeho části dle obchodního zákoníku	01x	491
Vklad do společnosti na vznik nebo zvýšení ZK	041	411
Po ukončení leasingu	01x	07x
Externí náklady související s pořízením DNM	041	211, 321
Zařazení dlouhodobého nehmotného majetku do užívání	01x	041

Účetní jednotkou je vystavena inventární karta nehmotného majetku, stanovena doba odpisování, způsob daňového odpisování a účetního odpisového plánu. U bezúplatného nabytí majetku může v některých případech vzniknout DPH, nárok na odpočet se pak proúčtuje na vrub účtu 343 - *DPH* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných kapitálových účtů.

Při určování vstupní ceny, zůstatkové ceny či stanovení způsobu odpisování u bezúplatně nabytého majetku je třeba dále zkoumat, zda nabyvatel není povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem a v tom případě vyhodnocení přizpůsobit zákonu. V případě vzniku vedlejších nákladů spojených s pořízením dlouhodobého nehmotného majetku jsou tyto účtovány na vrub účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* a souvztažně ve prospěch účtu 211 - *Pokladna*, 321 - *Dodavatelé* (externí náklady) nebo 623 – *Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku* (náklady ve vlastní režii).

2.3. Oceňování nehmotného majetku - vstupní cena nehmotného majetku

Správně stanovená vstupní cena nehmotného majetku je jedním z rozhodujících faktorů pro bezchybné uplatňování odpisů a je přímo závislá na způsobu jeho pořízení. Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví²⁰ je možné nehmotný majetek ocenit ***pořizovacími cenami, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou***. Co je vstupní cenou nehmotného majetku přesně definuje § 25 zákona o účetnictví a dále §47 vyhlášky, kde jsou přesně vymezeny náklady související s pořízením dlouhodobého nehmotného majetku, které se stávají součástí ocenění, a které naopak nejsou.

Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na způsob jeho pořízení ***jsou*** dle vyhlášky zejména náklady na:

- a) *„přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditivu, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce,*
- b) *úroky, zejména z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne,*
- c) *průzkumné a projektové práce včetně variantních řešení a rozpočtu, clo a dopravné,*
- d) *licence, patenty a jiná práva využitá při pořizování majetku, nikoliv pro budoucí provoz,*
- e) *náhrady za omezení vlastnických práv,*
- f) *zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání. Zkouškami nejsou záběh a osvojení, které jako počáteční vícenáklady zahajované výroby jsou součástí nákladů po uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání“²¹.*

Dále vyhláška uvádí náklady, které ***nejsou součástí ocenění*** dlouhodobého nehmotného majetku a technického zhodnocení a to:

- a) *„opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením*

²⁰Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „zákon o účetnictví“.

²¹Citace [10]: §47 odst.1 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady,

- b) náklady nájemce na uvedení najatého majetku do předcházejícího stavu,*
- c) kursové rozdíly,*
- d) smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů,*
- e) náklady na zaškolení pracovníků,*
- f) náklady spojené s přípravou a zabezpečením dlouhodobého majetku vzniklé po uvedení pořizovaného dlouhodobého majetku do užívání“²².*

Do vstupní ceny se dále nezahrnuje daň dědická, darovací, daň z převodu nemovitosti, daň silniční, daň z příjmů fyzických nebo právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí.

V případě, že účetní jednotka pořizuje majetek z úvěru nebo půjčky, do vstupní ceny zahrne i část úroků z úvěru nebo půjčky, které byly splaceny do doby uvedení majetku do užívání. Tyto **úroky** nelze zahrnovat přímo do nákladů (výdajů). V účetnictví je rozhodující pro stanovení výše těchto úroků věcná a časová souvislost, nikoli skutečné úhrady. O zahrnutí úroků rozhoduje účetní jednotka podle zásady významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Tzn. že v případě sjednání úvěru účetní jednotkou na pořízení nehmotného majetku (tyto platí např. v únoru 14.000 Kč a v březnu 15.000 Kč) a uvedení tohoto majetku do užívání v březnu, úroky splacené do doby uvedení majetku do užívání, tj. 14.000 Kč může, ale nemusí, zahrnout do vstupní ceny.

Ocenění jednotlivého nehmotného majetku se zvyšuje o **technické zhodnocení**, k jehož účtování a odpisování je oprávněn vlastník.

K zachycení procesu vlastního pořízení nehmotného majetku slouží účet

²²Citace [10]: §47 odst.2 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*, na kterém se kromě samotné ceny pořízení dlouhodobého nehmotného majetku koncentrují veškeré relevantní náklady spojené s pořízením dlouhodobého nehmotného majetku, jež do ocenění majetku vstupují (viz. *Tabulka 2.3.1.1*). V případě, že nejsou žádné vedlejší náklady související s pořízením majetku, objeví se tato cena přímo na účtu 01x – *Dlouhodobý nehmotný majetek*.

Tabulka 2.3.1.1. – Náklady spojené s pořízením NM, které vstupují do ocenění

Operace	Strana MD	Strana D
Externí náklady spojené s pořízením NM	041	211, 321, 325
Náklady ve vlastní režii spojené s pořízením NM koupí, darem	041	622
Vlastní náklady spojené s pořízením NM ve vlastní režii	041	623

O případném trvalém snížení ocenění dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje prostřednictvím oprávek 07x – *Oprávkový k dlouhodobému nehmotnému majetku* a přitom je nutné upravit odpisový plán (viz. dále 2.5.2. Účetní odpis nehmotného majetku).

2.3.1. Nehmotný majetek pořízený úplatně

Zákon definuje, že vstupní cenou nehmotného majetku pořízeného **úplatně**, tedy koupí, je **pořizovací cena**. Pořizovací cena je zákonem definována jako **cena, za kterou byl majetek pořízen včleně nákladů souvisejících s jeho pořízením**. Je to cena dohodnutá nebo zaplacená dodavateli nehmotného majetku, tzn. taková cena, za kterou byl majetek ve skutečnosti nakoupen. Náklady související s pořízením majetku jsou v podstatě vedlejší pořizovací náklady, které zvyšují pořizovací cenu majetku. Součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a technického zhodnocení s ohledem na povahu pořizovaného majetku a způsobu jeho pořízení jsou zejména náklady (viz. výše 2.3. náklady dle vyhlášky, které jsou součástí ocenění nehmotného majetku).

2.3.2. Nehmotný majetek pořízený ve vlastní režii

Zákon definuje, že vstupní cenou u nehmotného majetku pořízeného ve **vlastní režii** jsou **vlastní náklady**. Vlastní náklady u nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností definuje zákon o účetnictví jako **přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti**. U tohoto způsobu pořízení majetku se

předpokládá, že vlastní náklady v sobě obsahují veškeré vedlejší pořizovací náklady²³. Vlastní náklady se zjišťují z účetnictví v případě subjektů jenž jsou povinny vést účetnictví nebo se pro to rozhodnou.

2.3.3. Vstupní cena nehmotného majetku nabytého jiným způsobem

U nehmotného majetku nabytého *zdeděním nebo darováním* zákon definuje vstupní cenu jako *cenu stanovenou podle zvláštního právního předpisu* (zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku²⁴), pokud mezi nabytím a vložením do obchodního majetku u fyzických osob neuplynula doba delší než 5 let. Tuto cenu nelze použít u majetku, u kterého existuje povinnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem.

Zákon o účetnictví definuje u nehmotného majetku pořízeného jiným způsobem než koupí, ve vlastní režii či zděděním nebo darováním, vstupní cenu jako *reprodukční pořizovací cenu*. Dle zákona o účetnictví je reprodukční pořizovací cenou *cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje*. Tato cena se stanovuje v okamžiku nabytí majetku nebo vložení majetku do obchodního majetku, resp. zahájení pronájmu a stanoví se podle zákona o oceňování majetku. Obecně však platí, že nejlépe i v případě existence zvláštního předpisu je nechat si reprodukční pořizovací cenu zjistit soudním znalcem, který ji stanoví objektivně.

U tohoto způsobu nabytí majetku musí účetní jednotka dát pozor na to, zda nabyvatel není povinen pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem. V tom případě je třeba převzít pro daňové odpisování vstupní cenu od původního vlastníka a reprodukční pořizovací cena se v podstatě neurčuje. Reprodukční pořizovací cenou se ocení i vklad dlouhodobého nehmotného majetku, pokud nebyl oceněn podle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak, nebo také dlouhodobý nehmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený.

2.3.4. Specifika při pořizování nehmotného majetku (dotace, spoluvlastnictví)

Nehmotný majetek může být v řadě případů pořízen jen prostřednictvím práva užívání.

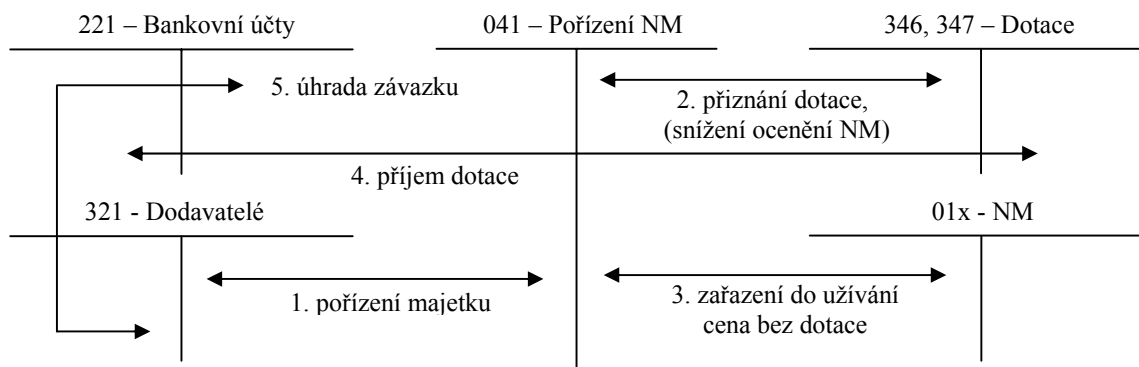
²³U takto pořízeného majetku také nepřipadají v úvahu operace s DPH a v rámci vlastních nákladů se nesmí objevit zisk či hodnota vlastní práce (u daňového subjektu).

²⁴ zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o oceňování“

V tomto případě do vstupní ceny vstupuje pořizovací cena práva užívání a zákon o daních z příjmů umožňuje tomu, kdo nabyt právo užívání za úplatu, provádět daňové odpisování, i když není skutečným vlastníkem nehmotného majetku. U nově pořizovaného majetku a u technického zhodnocení, na něž je **poskytnuta dotace se vstupní cena snižuje o tuto poskytnutou dotaci**. Dotací se v tomto případě rozumí bezúplatné plnění přímo nebo zprostředkovaně poskytnuté podle zvláštních předpisů ze státního rozpočtu, z rozpočtů měst, obcí a krajů, státních fondů, veřejných rozpočtů a jiných peněžních fondů na stanovený účel. Za dotaci se rovněž považují bezúplatná plnění poskytnutá účetním jednotkám ze zahraničních prostředků Evropského společenství nebo veřejných rozpočtů jiných států.

Byla-li však dotace poskytnuta např. na úhradu úroků, které ale nebyly do ocenění dlouhodobého nehmotného majetku či technického zhodnocení zahrnuty, jeho ocenění nesnižují a jsou účtovány ve prospěch ostatních finančních výnosů. To platí i pro majetek pořízený ve vlastní režii. V účetnictví se tato dotace proúčtuje následovně (viz. *schéma 2.3.4.1.*):

Schéma 2.3.4.1. - proúčtování vstupní ceny nehmotného majetku pořízeného s dotací



Nehmotný majetek ale nemusí vždy vlastnit pouze jeden daňový subjekt. Proto v případě, že pro jeden konkrétní nehmotný majetek existuje více spoluvlastníků, je stanovena vstupní cena pro každého spoluvlastníka podle jeho **spoluvlastnického podílu**. Odepisování potom provádí každý jednotlivý spoluvlastník, dle svého spoluvlastnického podílu. Zařazení předmětu do odpisovaného majetku ale nezáleží na hodnotě spoluvlastnického podílu, ale na hodnotě daného předmětu. Podle spoluvlastnického podílu na majetku se stanoví také hodnota technického zhodnocení provedeného na nehmotném majetku. Není proto rozhodující, kdo ze spoluvlastníků technické hodnocení provádí (viz. příloha č. 1).

2.4. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku

Technickým zhodnocením u nehmotného majetku jsou **výdaje na ukončené rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti nehmotného majetku** (které se stávají součástí ocenění dlouhodobého nehmotného majetku a které nelze uplatnit jednorázově jako přímý náklad) nebo zásahy, které mají za následek změnu účelu nehmotného majetku, pokud po ukončení u jednotlivého nehmotného majetku převýší částku stanovenou platnými předpisy pro dané období²⁵. Na rozdíl od hmotného majetku se nejedná o souhrn za zdaňovací období, ale hodnotí se každá ukončená akce zvlášť. Taktéž zde platí, že za technické zhodnocení se považují i uvedené výdaje nepřesahující stanovenou částku, pokud je poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) a rozhodne se, že je do výdajů uplatní prostřednictvím odpisů.

V případě, že se jedná o **technické zhodnocení** vlastního majetku **provedené v prvním roce odpisování**, hodnota technického zhodnocení se promítá do vstupní ceny majetku. U technického zhodnocení **provedeného v dalších letech odpisování** se pak hodnota technického zhodnocení promítá do ocenění nehmotného majetku. Pokud má daňový subjekt problémy s určením technického zhodnocení nebo v případě vzniku nejasností, může (od 1.1.2008) požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením či nikoli. Žádost se podává u místně příslušného správce daně a podání žádosti je zpoplatněno správním poplatkem ve výši 10.000 Kč podle zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon tedy definuje technické zhodnocení poměrně přesně a jednoduše, ale velmi obecně. Problémy zde nastávají v případě záměny technického zhodnocení za opravu nebo údržbu. Za **opravu majetku** se považuje uvedení majetku do původního stavu a **údržbou** se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady. Lze tedy konstatovat, že co není uvedení majetku do původního stavu, je technické zhodnocení. Dané výdaje jsou sledovány na jednom majetku ohledu na to, kdo nebo kolik subjektů zásahy do majetku provedlo. Účtování technického zhodnocení je totožné jako pořízení samotného dlouhodobého nehmotného majetku.

²⁵ Limitní částkou je dle §33 zákona o daních z příjmů částka 40.000 Kč

2.5. Odpisování nehmotného majetku

Odpisováním rozumíme *postupné zahrnování hodnoty majetku do nákladů (výdajů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů účetní jednotky a to prostřednictvím odpisů*, v tomto případě, nehmotného majetku. To znamená, že hodnota dlouhodobého nehmotného majetku není při jeho pořízení promítnuta jednorázově do nákladů, ale příslušné výdaje vynaložené na jeho pořízení jsou uplatňovány postupně formou odpisů. Ty vyjadřují míru používání a opotřebení daného majetku. Při odpisování nehmotného majetku nesmí souhrnná výše odpisů, která je uplatňována v jednotlivých letech, převýšit hodnotu majetku vyjádřenou jeho vstupní cenou, případně technickým zhodnocením. Platí zde rovněž zásada, že náklady na majetek mohou být promítnuty do nákladů jen jednou, a proto *se tedy odpisy provádí nejvýše do vstupní ceny nebo do zvýšené vstupní ceny*. Při odpisování v zásadě platí, že majetek odpisuje jeho vlastník a jen za určitých podmínek tomu může být jinak. Odpisování lze zahájit a majetkem se stávají věci uvedené do stavu způsobilého obvyklému užívání a řádně zaevidované, kdy:

- se *uvedením do užívání* rozumí dokončení věci a zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. bezpečnostními,
- se *zaevidováním* rozumí vystavení příslušných dokladů evidence majetku, jako je např. inventární karta, protokol o zahájení užívání (tzv. aktivační protokol) atd.

Odpisy majetku lze rozdělit na odpisy dle zákona o účetnictví, tzv. *účetní odpisy* a odpisy, jejichž formu a způsob vymezuje zákon o dani z příjmu, tzv. *daňové odpisy*.

2.5.1. Nehmotný majetek vyloučený z odpisování

Podle § 32a zákona o daních z příjmů není možné všechen nehmotný majetek odpisovat. V ustanovení tohoto paragrafu a dále § 24 je vymezeno co lze promítnout, a za jakých podmínek, do daňově uznatelných nákladů (výdajů) prostřednictvím odpisů. Z tohoto zákonného vymezení a podmínek vyplývá, že odpisovat nelze pro daňové účely:

- *nehmotný majetek, který byl účetní jednotkou nabyt vkladem nebo přeměnou a u kterého*

kladatel nebo zanikající obchodní společnost (družstvo) nemohli uplatňovat odpisy (např. vklad nehmotného majetku podnikající fyzické osoby vytvořený vlastní činností pro vlastní užití, již odepsaný nehmotný majetek atd.). Přitom u nehmotného majetku nabytého vkladem nebo přeměnou platí pravidlo, které udává možnost pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem. Výše odpisů je v tomto případě omezená zůstatkovou cenou nehmotného majetku u původního vlastníka,

- *nehmotný majetek, který byl nabyt vkladem zahraniční právnickou nebo fyzickou osobou, a to v případě, že vklad má hodnotu vyšší než může vkladatel prokázat. V tomto případě může nabyvatel uplatnit odpisy pouze do výše úhrady prokázané vkladatelem.*

Dle § 24 odst. 2 písm. v) bod 2 zákona o daních z příjmů mohou do daňově uznatelných nákladů vstupovat i účetní odpisy (nejen daňové) nehmotného majetku s výjimkou goodwillu a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle § 32a tohoto zákona. Za nehmotný majetek se tedy pro účely zákona o daních z příjmů nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, který tvoří samostatnou organizační složku, jenž byl nabyt zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill). Za nehmotný majetek se rovněž nepovažuje povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit (např. individuální produkční kvóta či individuální limit prémiových práv). Dále se dle vyhlášky neodpisuje nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání.

2.5.2. Účetní odpis nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek se účetně odepisuje prostřednictvím účetních odpisů (dochází tak nepřímě k vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku postupně v průběhu jeho používání) a to na základě **odpisového plánu**. K vyjádření výše odpisů a zjištění zůstatkové ceny daného majetku dochází pomocí opravek. Účetní odpisy si stanoví účetní jednotka sama s ohledem na opotřebení majetku odpovídající běžným podmínkám užívání. To znamená, že **forma a technika účetního odpisování je plně v kompetenci účetní jednotky**.

Způsob odpisování, stanovení odpisů (jejich výpočet a účtování) a další důležité

informace k odpisování dlouhodobého nehmotného majetku si účetní jednotka stanoví v odpisových plánech, které mohou mít různé podoby. Vhodná je vnitropodnikové směrnice, která stanovuje účetní a daňové odpisy pro jednotlivé druhy majetku nebo jednotlivé vybrané složky majetku, způsob evidence, odpovědnost za majetek a další podrobnosti. Sazby účetních odpisů si účetní jednotka stanoví sama. Tyto lze stanovit např. z hlediska času či doby použitelnosti. Pokud tedy jsou účetní odpisy stanoveny tak, aby zobrazovaly skutečný stav majetku, dochází v řadě případů k rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy.

Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše a zaokrouhlují se na celé koruny nahoru. ***Doba odpisování není účetními předpisy předepsána.*** Jednoznačně nesmí být kratší než jeden rok, neboť doba použitelnosti dlouhodobého nehmotného majetku musí být delší než jeden rok a účetní odpisy by měly jeho životnost zohledňovat. Maximální doba odpisování majetku není stanovena.

Výjimku však představují odpisy goodwillu, který je odpisován rovnoměrně po dobu 60-ti měsíců²⁶, či zřizovacích výdajů, které je nutno odepsat nejpozději v průběhu pěti let od vzniku společnosti²⁷. Je také důležité zmínit, že do doby úplného účetního odepsání zřizovacích výdajů je zakázáno vyplácení podílů na zisku (výjimka pouze v případě, že disponibilní zdroje, z nichž lze jinak vyplácet podíly na zisku, a nerozdělený zisk minulých období jsou nejméně rovny neodepsané části zřizovacích výdajů). V případě podílového spoluvlastnictví na dlouhodobém nehmotném majetku provádí odpisy každý spoluvlastník ze svého spoluvlastnického podílu.

Dlouhodobý nehmotný majetek jsou oprávněny odpisovat ty účetní jednotky, které:

- mají k majetku vlastnické nebo jiné právo k jeho užívání (čili vlastníci majetku),
- hospodaří s majetkem státu nebo územních samosprávných celků,
- používají majetek v případech smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva, jsou uživateli majetku a provedou na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet (tyto účetní jednotky jsou právněny k odpisování realizovaného technického zhodnocení).

Dále o dlouhodobém nehmotném majetku je také oprávněn účtovat a současně odpisovat i

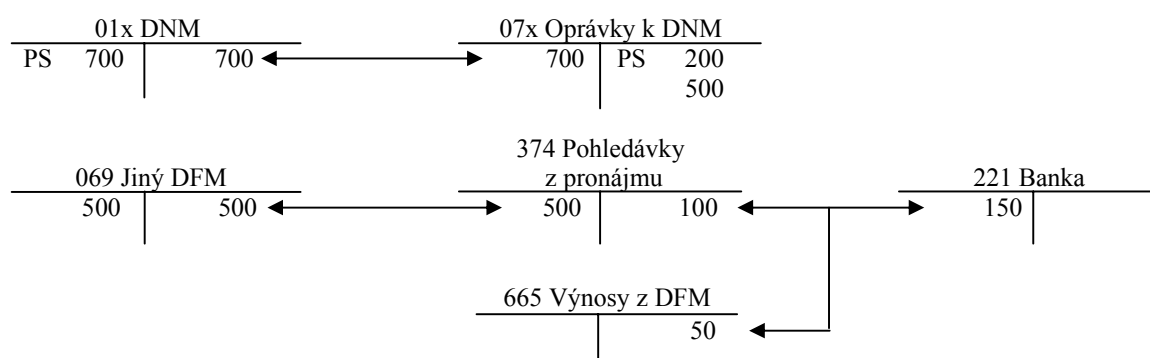
²⁶ §6, odst. 3, písm. d) vyhlášky 500/2002 Sb.

²⁷ §65a odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění k 1.1.2010 – dále jen „obchodní zákoník“

nájemce v případech, kdy je mu toto právo přiznáno na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části. Postoupit právo lze pouze písemně s tím, že majitel se smluvně zaváže, že své právo uplatnit odpisy do daňových výdajů nevyužije a současně poskytne nájemci písemný souhlas a příslušné podklady pro provádění odpisů. Nájemce zde musí pokračovat v odpisování započatém původním vlastníkem (pronajímatelem) a hradí pronajímateli dohodnutou částku – smluvní nájemné za užívání nehmotného majetku. Dohodnuté nájemné hrazené pronajímateli je nutno v účetnictví rozdělit na dvě části:

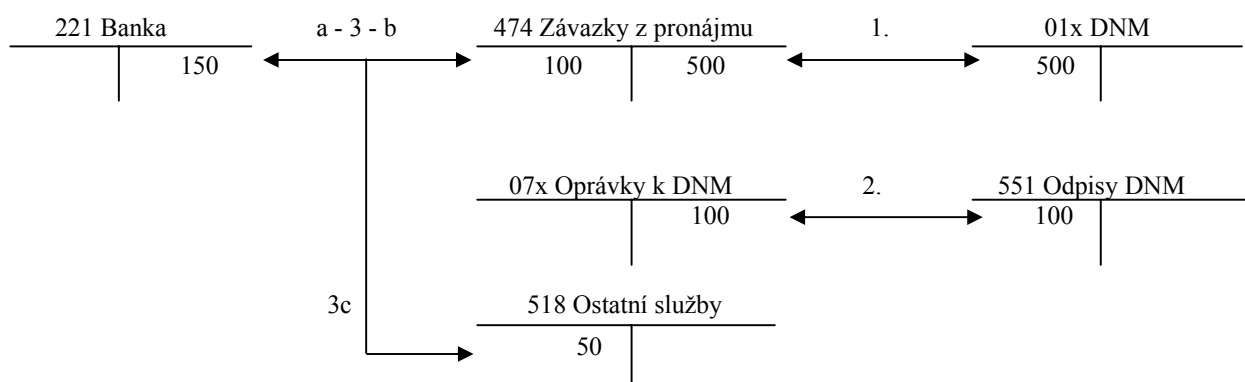
- *postupná náhrada poměrné části zůstatkové ceny* pronajatého nehmotného majetku - představuje odpisy, které nájemce uplatňuje do nákladů a které je povinen hradit pronajímateli za opotřebení majetku. Tuto částku úhrady však nebude účtovat do nákladů, nýbrž s ní bude snižovat závazek z pronájmu na účtě 474 – *Závazky z pronájmu* (na němž je vedena zůstatková cena pronajatého nehmotného majetku),
- *běžný nájem* (viz. schéma 2.5.2.1.).

Schéma 2.5.2.1 - Účtování u pronajímatele (dohodnutý nájem 150, odpis 100)



Pokud je dohodnuté nájemné vyšší než účetní odpis, účtuje pronajímatel rozdíl, mezi tímto celkovým dohodnutým nájemným sníženým o náhradu zůstatkové ceny, do výnosů 665 – *Výnosy z dlouhodobého finančního majetku* a hodnotu odpisu jako snížení 374 – *Pohledávky z pronájmu* (D) a nájemce do nákladů 518 – *Ostatní služby* a hodnotu odpisu jako snížení 474 – *Závazky z pronájmu* (MD) . Pokud je dohodnuté nájemné je nižší než účetní odpis, zaúčtuje se rozdíl nejpozději k datu účetní závěrky u pronajímatele jako náklad (proti snížení 374) a u nájemce jako výnos (proti snížení 474) (viz. schéma 2.5.2.2.).

Schéma 2.5.2.2. – Účtování u nájemce (dohodnutý nájem 150, odpis 100)



Odpisy se účtují ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 07x – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a na vrub účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku*. Zůstatková cena dlouhodobého nehmotného majetku je pak rozdílem mezi oceněním majetku (vstupní cenou nehmotného majetku) a oprávkami (souhrn odpisů nehmotného majetku), které se vytvářejí dle účetních předpisů. Zůstatková cena se tedy mění časem v závislosti na hodnotě uplatněných odpisů a pohybuje se v rozmezí vstupní ceny a nuly. V případě záporného goodwillu se odpisy účtují²⁸, jako u kladného goodwillu, rovnoměrně po dobu 60-ti měsíců na vrub příslušného účtu účtové skupiny 07x – *Oprávký k dlouhodobém nehmotnému majetku*, ale v tomo případě souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64x – *Jiné provozní výnosy*. Tzn. odpis kladného goodwillu se promítne do nákladů, naopak odpis záporného goodwillu se promítne do výnosů účetní jednotky.

V případě oceňovacího rozdílu se odpisy účtují rovnoměrně po dobu 180-ti měsíců a to při aktivním oceňovacím rozdílu na vrub účtové skupiny 551 – *Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 09x – *Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku*. V opačném případě odpis záporného oceňovacího rozdílu se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 09x – *Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému majetku* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 64x – *Jiné provozní výnosy*. Jak již bylo zmíněno na začátku, je velice důležité nezaměňovat goodwill s oceňovacím rozdílem (viz. výše 2.1.5. Goodwill).

²⁸ Kap. 4, odst. 4.6. ČÚS pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Odpisování nehmotného majetku končí v okamžiku, kdy celková suma uplatněných odpisů dosáhne hodnoty vstupní ceny nehmotného majetku, tj. v okamžiku kdy uplyne stanovená doba pro odpisování. Tzn. v případě kdyby účetní jednotka pořídila (např. 30.6.2009) licenci v hodnotě 500.000 Kč a odepisovala by tuto licenci účetně dle svého rozhodnutí rovnoměrně po dobu 72 měsíců (tj. od 1.7.2009 do 30.6.2015), byla by výše účetního odpisu 6.945 Kč²⁹. Účetní jednotka by však po dobu 71 měsíců uplatňovala odpis ve výši 6.945 Kč a poslední měsíc odpisování nehmotného majetku (jelikož nesmí odepsat více než je vstupní cena majetku) by mohla uplatnit pouze částku 6.905 Kč.

2.5.3. Daňový odpis nehmotného majetku

Úprava daňových odpisů je striktně vymezena zákonem o daních z příjmů, ale v případě dlouhodobého nehmotného majetku má technika tzv. daňového odpisování velmi blízko k účetnímu pojetí odpisů. Daňové odpisování je aplikováno od okamžiku, kdy byl nehmotný majetek zaevidován u poplatníka a mohou jej uplatnit pouze ti poplatníci u nichž to stanovuje zákon o daních z příjmů. Je důležité zmínit, že uplatnění daňových odpisů není zákonnou povinností poplatníka, nýbrž jeho právem.

Zákon o daních z příjmů rozlišuje nehmotný majetek na dvě základní skupiny:

- nehmotný majetek s právem užívání na dobu určitou,
- nehmotný majetek s právem užívání na dobu neurčitou.

Nehmotný majetek, ke kterému má poplatník ***právo užívání na dobu určitou***, je odpisován po sjednanou dobu jeho užívání. Roční odpis je v tomto případě stanoven jako podíl vstupní ceny nehmotného majetku a doby užívání sjednané kupní smlouvou. V případě, že ***není smlouva sjednána na dobu určitou***, je majetek odpisován rovnoměrně po dobu stanovenou v zákoně o daních z příjmů v závislosti na typu majetku (viz. *Tabulka č. 2.5.3.1.*). Tato doba je v tomto zákoně stanovena jako pevná a odpisování nehmotného majetku nelze přerušit. Dále je zde uvedeno, že daňové odpisy, jenž jsou stanovené s přesností na měsíce, lze uplatnit počínaje následujícím měsícem pod dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování majetku³⁰.

²⁹ Měsíční účetní odpis = VC/doba odpisování = 500.000/72 = 6.945 Kč

³⁰ §32a odst. 5 v návaznosti na §30 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 1.1.2010

Tabulka 2.5.3.1. – Doba odpisování nehmotného majetku dle zákona o daních z příjmů

Majetek	Doba odpisování*
Audiovizuální dílo	18
Software	36
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	36
Zřizovací výdaje	60
Goodwill³¹	180
Ostatní nehmotný majetek	72

(* doba odpisování stanovena v měsících)

U nehmotného majetku nabytého vkladem nebo přeměnou, pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem nabyvatelem, a to za podmínky, že odpisy u tohoto nehmotného majetku mohly být uplatňovány již vkladatelem nebo zanikající obchodní společností.

Vzhledem k tomu, že účetní odpisy jsou stanoveny účetní jednotkou tak, aby věrně zobrazovaly skutečný stav majetku a vycházejí tudíž z předpokládané doby užívání majetku, a naopak daňové odpisy jsou striktně zákonem o daních z příjmů vymezeny v měsících, může dojít k rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy nehmotného majetku. S těmito rozdíly se můžeme setkat hlavně v případě goodwillu, který je účetně odpisován po dobu 60-ti měsíců a daňově pak 180 měsíců. Zde je třeba nejprve vyhodnotit, kolik činí souhrn účetních a kolik souhrn daňových odpisů a v případě, že:

- jsou uplatněné účetní odpisy menší než daňové – je nutno pro výpočet základu daně zvýšit daňové výdaje o příslušný rozdíl a tím pádem snížit základ daně. Jedná se tedy o **položku snižující základ daně**.
- jsou uplatněné účetní odpisy větší než daňové – je nutno základ daně o příslušný rozdíl zvýšit. Jedná se o **položku zvyšující základ daně³²**.

U podniků ve skupině je ještě nutné zjistit, v případě rozdílů mezi daňovými a účetními

³¹ Dle §23 odst.15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se goodwill (goodwill není z pohledu daně z příjmů nehmotným majetkem) zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl, tzn. daňově se odpisuje po dobu 180-ti měsíců. Z tohoto rozdílu mezi účetními (60 měsíců) a daňovými (180 měsíců) odpisy zde vzniká podklad pro výpočet odloženého daňového závazku (jedná se o položku připočitatelnou k základu daně, účetní jednotka o odloženém daňovém závazku účtuje vždy).

³² Tyto operace se provádějí až při sestavování daňového přiznání, tudíž neúčetně.

odpisy, zda nevznikla odložená daňová povinnost (jejíž výše je zjištěná jako součin sazby daně v daném zdaňovacím období a rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy). Pokud se jedná o první výše uvedený rozdíl, kdy daňový odpis je větší než účetní, jedná se o ***odložený daňový závazek***. V opačném případě, kdy daňový odpis je menší než účetní, jedná se o ***odloženou daňovou pohledávku*** (viz. příloha č. 2).

Odpisování nehmotného majetku končí v okamžiku, kdy celková suma uplatněných odpisů dosáhne hodnoty vstupní ceny nehmotného majetku, tj. v okamžiku kdy uplyne stanovená doba pro odpisování. V posledním roce odpisování musí účetní jednotka porovnat vypočtenou výši odpisů a zůstatkovou cenu, neboť přesáhne-li vypočtená výše odpisů danou zůstatkovou cenu, může účetní jednotka uplatnit odpisy pouze do výše této zůstatkové ceny. Odpisování lze ukončit i v průběhu doby odpisování v případě rozhodnutí účetní jednotky z důvodu např. morálního zastarání, přechodu na jinou výrobu, ukončení určité výroby, rozdělení podniku atd. V tomto případě musí účetní jednotka prověřit, zda byl nehmotný majetek v evidenci na počátku daného zdaňovacího období, což je podmínkou pro uplatnění jedné poloviny ročního daňového odpisu. Opět účetní jednotka vychází z porovnání výše vypočteného odpisu a zůstatkové ceny, kdy celkové uplatněné odpisy nesmí přesáhnout ve svém souhrnu vstupní cenu nehmotného majetku.

2.5.4. Odepisování po provedení technického zhodnocení

Provedením technického zhodnocení a splněním podmínek pro odpisování nehmotného majetku (tzn. úplné dokončení a splnění technických funkcí, případně splnění povinností stanovených zvláštními předpisy) dochází ke ***zvýšení vstupní ceny nehmotného majetku***. Ke zvýšení vstupní ceny dochází také při každém dokončení dalšího technického zhodnocení. Měsíční odpis se po provedení technického zhodnocení v průběhu odpisování stanoví z této zvýšené vstupní ceny snížené o již uplatněné odpisy (od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo technické zhodnocení ukončeno) rovnoměrně bez přerušení po zbývajících dobu odpisování, nejméně však:

- audiovizuální dílo 9 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 18 měsíců,
- nehmotný majetek, kde právo užívání je sjednáno na dobu určitou, do konce doby

sjednané smlouvou,

- ostatní nehmotný majetek 36 měsíců.

Pokud však není současně prodloužena doba užívání nehmotného majetku, nemůže dojít k prodloužení doby odpisování a odpis se vypočte jako podíl zvýšené vstupní ceny snížené o uplatněné odpisy a zbývající doby sjednané v původní smlouvě. Při prodloužení doby užívání se pro výpočet odpisů použije zvýšená vstupní cena snížená o uplatněné odpisy a nová doba užívání sjednaná při technickém zhodnocení.

V případě technického zhodnocení provedeného na již odepsaném nehmotném majetku, se technické zhodnocení odpisuje taktéž po dobu 9-ti měsíců u audiovizuálního díla, 18-ti měsíců u softwaru a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a 36-ti měsíců u ostatního nehmotného majetku. Při provedení technického zhodnocení odepsaného nehmotného majetku a současně při prodloužení doby práva užívání sjednaného smlouvou na dobu určitou stanoví poplatník odpis z hodnoty technického zhodnocení a nové sjednané doby užívání na dobu určitou. Následně pokračuje v odpisování nehmotného majetku od měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo právo užívání zhodnoceo a prodlouženo, a to rovnoměrně bez přerušení do konce doby nově sjednaného práva užívání (viz. příloha č. 3).

2.6. Vyřazení (likvidace) majetku

Nepotřebný či nevyužitelný nehmotný majetek lze z účetnictví účetní jednotky vyřadit několika způsoby, zejména formou:

- prodeje,
- řízenou likvidací,
- bezúplatným převodem či
- vkladem do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
- v důsledku škody či manka.

Forma vyřazení dlouhodobého majetku má vliv na způsob účtování vyřazovaného nehmotného majetku. Předmětem likvidace může být i nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, jehož pořízování je trvale zastaveno a vlastníkem v něm nebude pokračováno (tzv.

zmařená investice). Její hodnota je při vyřazení odpisována na vrub nákladů.

Je-li v době likvidace majetku zůstatková cena rovna nule, provede účetní jednotka pouze záznamy v evidenci nehmotného majetku na inventární kartě a majetek z evidence vyřadí (pro zjištění zůstatkové ceny je nutné dopočítat všechny uplatnitelné odpisy). Není-li ale v době likvidace zůstatková cena rovna nule, projeví se tato v nákladech účtové třídy 5 – *Náklady* dle způsobu vyřazení nehmotného majetku. Zůstatkové ceny nehmotného majetku mohou být zachyceny na odpovídajících účtech a proúčtovány následovně (viz. *Tabulka č. 2.6.1.*):

- a) **vyřazení v důsledku opotřebení (likvidace)** – účetní jednotka nejprve proúčtuje případnou zůstatkovou cenu na vrub nákladů 551 – *Odpisy* a ve prospěch účtu oprávek 07x – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku*, následně pak likvidovaný nehmotný majetek vyřadí v původní vstupní ceně (historickém ocenění) na vrub oprávek 07x – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* a ve prospěch příslušného majetkového účtu 01x – *dlouhodobý nehmotný majetek*³³.
- b) **vyřazení při prodeji** – účetní jednotka proúčtuje zůstatkovou cenu na vrub nákladů 541 – *Náklady z prodeje* a ve prospěch účtu oprávek. Následně pak vyřadí majetek v historickém ocenění na vrub účtu oprávek a ve prospěch příslušného majetkového účtu³⁴.
- c) **vyřazení při manku či škodě** – účetní jednotka proúčtuje zůstatkovou cenu na vrub účtu nákladů 549 – *Manka a škody* a ve prospěch účtu oprávek. Následně pak vyřadí majetek v historickém ocenění na vrub účtu oprávek a ve prospěch příslušného majetkového účtu. Na účtu 549 bývá často částka nižší než na účtu 648 – *Výnosy*, kam účetní jednotka účtuje případné náhrady škody, které účetní jednotka získá od toho, kdo danou škodu způsobil, případně náhradu získanou od pojišťovny³⁵.

³³ V případě rozdílných odpisů vzniká mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou rozdíl, který je daňovou připočitatelnou nebo odpočitatelnou položkou.

³⁴ Dle §32a odst. 5 a § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů je daňově účinnou pouze „daňová“ zůstatková cena prodaného majetku

³⁵ Při vyřazení majetku se zůstatkovou cenou z titulu škody způsobené živelní pohromou nebo neznámým pachatelem se tato zůstatková cena promítá plně do daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 2 písm. i) ZDP. Při vyřazení majetku v důsledku jiné škody pak lze do daňově uznatelných nákladů zahrnout pouze část zůstatkové ceny odpovídající výši náhrady škody § 24 odst. 2 písm. c) ZDP. Je-li náhrada škody vyšší než zůstatková cena, lze do nákladů promítnout pouze zůstatkovou cenu a v případě, že není žádná náhrada škody, nelze do daňových nákladů promítnout zůstatkovou cenu ani částečně. Náhradu škody je nutno doložit posudkem pojišťovny, znalce nebo potvrzením policie.

- d) **vyřazení darem** - účetní jednotka proúčtuje zůstatkovou cenu nehmotného majetku na vrub nákladů 543 – *Dary* a ve prospěch účtu oprávek. Následně pak vyřadí majetek v historickém ocenění na vrub účtu oprávek a ve prospěch příslušného majetkového účtu³⁶.
- e) **vyřazení vkladem nehmotného majetku** - účetní jednotka proúčtuje zůstatkovou cenu nehmotného majetku na vrub účtu 37x – *Jiné pohledávky* a ve prospěch účtu oprávek. Následně pak vyřadí majetek v historickém ocenění na vrub účtu oprávek a ve prospěch příslušného majetkového účtu. Po zápisu do obchodního rejstříku u příjemce vkladu vznikne účetní jednotce z titulu vkládaného nehmotného majetku finanční investice na účtu 06x – *Dlouhodobý finanční majetek* a zároveň závazek 36x – *Závazky ke společníkům*, který následně sníží proúčtováním s účtem jiných pohledávek.

Tabulka 2.6.1. – přehled účtů při vyřazení nehmotného majetku

Forma vyřazení	Strana MD	Strana D
Likvidace		
- proúčtování zůstatkové ceny	551	07x
- vyřazení nehmotného majetku	07x	01x
Prodej		
- proúčtování zůstatkové ceny	541	07x
- vyřazení nehmotného majetku	07x	01x
Manka a škody		
- proúčtování zůstatkové ceny	549	07x
- vyřazení nehmotného majetku	07x	01x
- předpis náhrady škody	35x	648
- přijatá náhrada škody	211, 221	35x
Dary		
- proúčtování zůstatkové ceny	543	07x
- vyřazení nehmotného majetku	07x	01x
Vklad nehmotného majetku		
- proúčtování zůstatkové ceny před zápisem do OR	37x	07x
- vyřazení nehmotného majetku	07x	01x
- vznik DFM po zápisu do OR	06x	36x
- proúčtování vzniklého závazku se zrušením pohledávky	36x	37x

Vyřazení nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje na vrub výše uvedených nákladových či závazkových účtů (dle způsobu vyřazení majetku) a ve prospěch účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*.

³⁶ Zůstatkovou cenu nehmotného majetku vyřazeného v důsledku daru nelze zahrnout do daňově uznatelných nákladů (výdajů), jedná se tedy obecně o připočitatelnou položku. Snížit základ daně o poskytnuté dary lze pouze za podmínek vymezených § 20 odst. 8 ZDP.

Ke konci rozvahového dne vede účetní jednotka nevyfakturované dodávky dlouhodobého nehmotného majetku jako dohadné položky pasivní a účtuje tyto na vrub účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* a ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 38x – *Přechodné účty aktiv a pasiv*. Případné inventarizační rozdíly se účtují podle českého účetního standardu pro podnikatele č. 007 a opravné položky k tomuto majetku dle českého účetního standardu pro podnikatele č. 005 – Opravné položky.

3. VYMEZENÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU DLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

3.1. Charakteristika nehmotných aktiv dle IAS 38 – Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva jsou definována dle mezinárodních účetních standardů jako nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podobu a která jsou držena za účelem využití při výrobě, dodávkách zboží či služeb nebo pro účely pronájmu jiným subjektům. To vše bez ohledu na skutečnost zda dané aktivum vzniklo vlastní činností nebo bylo pořízeno od třetích osob. Účetnímu ošetření nehmotných aktiv se věnuje mezinárodní účetní standard *IAS 38 – Nehmotná aktiva*, přičemž předmětem tohoto účetního standardu IAS 38³⁷, jsou nehmotná aktiva, která nejsou upravena jinými standardy.

Standard vymezuje, která aktiva lze považovat za nehmotná a která nikoli, stanoví jak vyčíslit účetní hodnotu³⁸ nehmotného aktiva a vyžaduje zveřejnění konkrétních informací o nehmotných aktivech. Jeho cílem je pak omezit rizika související s vykazováním a oceněním nehmotných aktiv v rozvaze. Tento standard definuje nehmotné aktivum jako ***identifikovatelné nepeněžní aktivum***³⁹, ***které nemá hmotnou podstatu***. Pojem nehmotná aktiva je velice široký.

³⁷ Mezinárodní účetní standard IAS 38 – Nehmotná aktiva, dále jen „standard“. Nevztahuje se na nehmotná aktiva, která spadají do rozsahu působnosti jiného standardu, na finanční aktiva definována v IAS 32 – Finanční nástroje, aktiva z průzkumu a vyhodnocení dle IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů a dále na výdaje na vývoj a těžbu nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů. Dále se tento standard nepoužije pro nehmotná aktiva, jejichž pravidla účtování předepisuje jiný standard jako např. nehmotná aktiva držaná účetní jednotkou za účelem jejich prodeje v rámci běžného podnikání, odložené daňové pohledávky, leasingy v působnosti IAS 17 Leasingy, aktiva vzniklá ze zaměstnaneckých požitků, goodwill nabytý v podnikové kombinaci, dlouhodobá nehmotná aktiva klasifikovaná jako držena k prodeji atd.

³⁸ Účetní hodnota je definována jako částka, ve které je dané aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení kumulovaných odpisů a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty aktiva.

Nehmotnými právy dle standardu nejsou zejména finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace, zřizovací výdaje a ostatní nehmotná aktiva, která jsou upravena jinými standardy.

*Naopak nehmotnými aktivy dle standardu jsou aktiva, jež jsou výsledkem výzkumu a vývoje, výdaje na reklamu, zaškolení, výdaje na zavádění nových postupů či výdaje na zahájení činnosti, ale také aktiva, jež jsou výsledkem běžných činností či skutečností, které přináší zlepšení postavení podniku na trhu. Jsou jimi například počítačové programy (počítačový software), práva z licenčních smluv pro filmy, videonahrávky, hry, rukopisy, patenty či autorská práva⁴⁰, seznamy zákazníků, povolení k určité činnosti, dovozní kvóty, koncese, obchodní značky, názvy periodik, zákaznické nebo dodavatelské vztahy, podíl na trhu, znalosti trhu, goodwill, marketingová práva, vědecké a technické znalosti apod. Ne všechna tyto aktiva však splňují definici nehmotného aktiva pro jeho uznání dle standardu (identifikovatelnost, ovládání zdroje a existence budoucích ekonomických užiteků) a tudíž nemohou být uznána a vykázána v rozvaze jako nehmotná aktiva⁴¹. Tzn. proto **aby výše uvedená nehmotná aktiva byla opravdu uznána a vykázána v rozvaze jako nehmotné aktivum, musí splňovat standardem uvedené podmínky (definice nehmotného aktiva)**. Pokud daná položka nesplňuje tuto definici, jsou veškeré výdaje, které se k ní vztahují vykázány v nákladech v období, kdy jsou vynaloženy.*

3.2. Uznání nehmotných aktiv

Podmínky uznání nehmotných aktiv jsou ve standardu definovány poměrně podrobně a striktně. K rozpoznání a vykázání nehmotného aktiva je nutno, aby aktivum splnilo obecnou definici aktiva formulovanou v Koncepčním rámci⁴² a také definici (charakteristiku) nehmotného aktiva formulovanou standardem. Důležitými podmínkami definice standardu pro rozpoznání nehmotného aktiva jsou jeho **identifikovatelnost, ovládání neboli kontrola aktiva a existence budoucích ekonomických užiteků (ekonomického prospěchu)**. Problematický může být u

³⁹ Peněžní aktiva jsou dle standardu peníze a aktiva přeměnitelná v pevné nebo předem určitelné částky peněz.

⁴⁰ Tyto jsou vyňata z působnosti IAS 17 – Leasingy a patří do rozsahu působnosti tohoto standardu.

⁴¹ Citace [16]: str. 289, odst. 9, 10, IAS 38 – Nehmotná aktiva

⁴² Existence aktiva využívaného podnikem je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Aby bylo možno aktivum vykázat v rozvaze, tzn. aby se stalo rozvahovým aktivem, musí budoucí ekonomický prospěch plynout do podniku s dostatečnou jistotou a musí být spolehlivě ocenitelné. Není zde důležité vlastnické právo k aktivu, ale je důležité mít pod kontrolou užitek z tohoto aktiva.

nehmotných aktiv dostatečně spolehlivý odhad budoucí užitečnosti aktiva a jeho ocenění, tzn. jistota, že vykázané nehmotné aktivum přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch.

Nehmotné aktivum lze uznat pouze za předpokladu, že budoucí ekonomické užítky (jenž jsou přiřaditelné k danému aktivu) poplynou do účetní jednotky. Zároveň musí být tato účetní jednotka schopna:

- posoudit pravděpodobnost budoucích ekonomických užitků za pomoci doložitelných předpokladů
- spolehlivě ocenit pořizovací náklady daného aktiva.

3.2.1. Identifikovatelnost aktiva

Nehmotné aktivum musí být identifikovatelné a odlišitelné od goodwillu⁴³, tzn. oddělitelné od podniku a podložitelné určitými právy (zákonnými či smluvními), které jsou vymahatelné. Nehmotné aktivum je dle standardu identifikovatelné, jestliže:

- *je oddělitelné*, tzn. je možno jej oddělit od podniku a například prodat, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci buď samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami, aktivem či závazkem,
- *jeho existence plyne ze smluvního nebo zákonného práva* (ať už je od podniku oddělitelné nebo převoditelné na jiný subjekt či nikoliv).

V případě, že jsou nehmotná aktiva umístěna na hmotném nosiči (např. kompaktní disk u softwaru, právní dokumentace u licence či patentu nebo film), musí účetní jednotka posoudit, která ze složek je významnější. Podle toho je dále aktivum sledováno a vykázáno buď jako hmotné nebo jako nehmotné aktivum. *Pokud je například software podmínkou fungování hmotného zařízení (operační systém počítače), stává se součástí ocenění daného hmotného aktiva, protože software bez hmotného zařízení v tomto případě není užitečný. Významnější zde je hmotné aktivum jako zásadní nositel efektu. Jiná situace nastane například u softwaru určeného konkrétně pro vedení účetnictví. Zde není nedílnou součástí hardwaru, funkčnost počítače na*

⁴³ IAS 38 – Nehmotná aktiva, odst. 11 - *Goodwill získaný v podnikové kombinaci představuje platbu provedenou nabyvatelem v očekávání budoucích ekonomických užitků z aktiv, která nemohou být jednotlivě identifikována a samostatně vykázána.*

*tomto softwaru není závislá a efekt, který přináší je samostatně identifikovatelným užitekem*⁴⁴.
Také technické znalosti, které přináší podniku užitek, pokud jsou identifikovatelné, vymahatelné a lze je spolehlivě ocenit mohou být nehmotným aktivem.

3.2.2. Ovládání (kontrola) aktiva a budoucí ekonomické užítky

Další podmínkou pro definování a zároveň uznání nehmotného aktiva je schopnost dané aktivum ovládat. Účetní jednotka ovládá aktivum, jestliže má právo čerpat budoucí ekonomický prospěch z daného zdroje a zda má možnost omezit přístup jiných subjektů k tomuto prospěchu. Pravomoc účetní jednotky ovládat nehmotné aktivum obvykle vyplývá ze zákonných práv spojených s nehmotným aktivem (patenty, licence), která jsou vymahatelná. Pokud taková zákonná práva neexistují, je obtížné ovládání daného aktiva prokázat a je zde důležité zajistit ochranu nehmotného aktiva. Tuto ochranu lze zajistit například zamezením přístupu ostatních subjektů k tomuto aktivu (jedná se například o utajení receptury, postupu, zamezení zneužití databáze, právní povinnost zaměstnanců dodržovat mlčenlivost apod.). Soudní vymahatelnost práv není nezbytnou podmínkou standardu pro ovládání aktiva (účetní jednotka může být schopna ovládat budoucí ekonomické užítky jiným způsobem), ale v tomto případě se může stát, že účetní jednotka neprokáže kontrolu nad budoucími ekonomickými užítky a tím dané aktivum nesplní definici nehmotných aktiv pro jejich následné vykázání v rozvaze⁴⁵. Budoucí ekonomické užítky mohou představovat výnos z prodeje výrobků a služeb, úsporu nákladů nebo jiné užítky plynoucí z využití aktiv účetní jednotkou, které jsou spolehlivě ocenitelné.

Například tým odborníků, který sice přináší ekonomický prospěch a lze jej ocenit, není nehmotným aktivem, jelikož účetní jednotka není schopna splnit podmínku kontroly – podnik nemůže zamezit odchodu zaměstnanců a využití získaných znalostí jinde. Taktéž v případě podílu na trhu nebo portfolia zákazníků, pokud neexistují zákonná práva na ochranu nebo jiné způsoby ovládání těchto vztahů, nemá často účetní jednotka dostatečnou kontrolu nad ekonomickými užítky z těchto vztahů aby vykázala tyto jako nehmotné aktivum v rozvaze.

⁴⁴ Citace [16]: str. 287, odst. 4, IAS 38 – Nehmotná aktiva

⁴⁵ Podnik však nemůže vykázat jako nehmotné aktivum tým výborně vyškolených a schopných zaměstnanců, databázi zákazníků či dobré a zavedené obchodní vztahy, pokud neexistují zákonná práva nebo jiné způsoby ovládání těchto vztahů, protože účetní jednotka nemá plně pod kontrolou budoucí ekonomické užítky z nich plynoucí. Nemůže totiž zabránit odchodu zaměstnanců či zákazníků ke konkurenci.

3.3. Ocenění nehmotných aktiv

Při *prvotním vykázání* nehmotných aktiv je jejich výchozím oceněním *pořizovací cena* (pořizovací náklady). Ocenění nehmotných aktiv úzce souvisí se způsobem jejich pořízení, což může představovat samostatné pořízení nehmotného aktiva, pořízení v rámci podnikové kombinace či prostřednictvím státní dotace nebo výměnou aktiv. Dále standard rozlišuje u vnitřně vytvořených aktiv vnitřně vytvořený goodwill a nehmotná aktiva vytvořená podnikem. Čili nehmotná aktiva, která splňují podmínky pro vykázání v rozvaze, jsou prvotně oceněna pořizovací cenou a následně, v průběhu držení aktiva, se účetní jednotka rozhodne zda uplatní pro ocenění model pořizovací (historické) ceny nebo model přecenění (fair value).

3.3.1. Oceňování v momentě pořízení

Při prvotním vykázání (pořízení) nehmotného majetku je tedy výchozím oceněním pořizovací cena (pořizovací náklady) zahrnující veškeré náklady nutně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno. Stanovení pořizovací ceny zde není tak složité jako u aktiv generovaných vlastní činností. *Pořizovací cena* aktiv je stanovena *po odečtení množstevních slev a rabatů a zahrnuje*:

- přímé pořizovací náklady včetně dovozních cel a nevratných daní,
- veškeré pořizovací náklady přímo přiřaditelné aktivu k jeho uvedení do místa a stavu, ve kterém je schopno fungovat podle záměru managementu (například náklady na přípravu místa, platy zaměstnanců přímo přiřaditelné k pořízení aktiva, na přepravu a manipulaci, instalaci a montáž, na profesní odborníky, úroky z úvěru atd.),
- náklady spojené s vyřazením aktiv.

Jako příklad *výdajů nezahrnovaných do pořizovacích nákladů* standard uvádí náklady na zaškolení zaměstnanců, na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku, administrativní a všeobecné režijní náklady, počáteční provozní ztráty apod. Mezi náklady na pořízení aktiva rovněž nepatří náklady „vyplýtvané“, tj. zbytečně vynaložené.

3.3.1.1. Samostatné pořízení nehmotného aktiva

V případě nehmotného aktiva nabytého samostatným pořízením vychází standard z **pořizovací ceny**, kterou lze zpravidla spolehlivě určit. Pořizovací cena je stanovena po odečtení množstevních slev a rabatů a zahrnuje nejen nákupní cenu, ale také ostatní přímé pořizovací náklady (včetně dovozních cel a nevratných daní). Dále také zahrnuje veškeré pořizovací náklady přímo přiřaditelné k aktivu, potřebné pro jeho uvedení na místo a do stavu schopného fungování (např. náklady na zaměstnanecké požitky, honoráře odborníků či náklady na odzkoušení atd.). Tato cena odráží pravděpodobnost očekávaných budoucích ekonomických užitků. Do pořizovací ceny nehmotného majetku naopak **nepatří** náklady na zavedení a představení nového produktu nebo služby (např. náklady na reklamu), náklady spojené s podnikáním v nové lokalitě (např. zaškolení pracovníků), administrativní a všeobecné režijní náklady. Nepatří zde také nadměrná spotřeba materiálu, práce a ostatních položek či vnitroskupinové zisky.

Stanovení pořizovací ceny včetně nákladů končí v okamžiku, kdy je dané aktivum ve stavu schopném k provozování (způsobem zamýšleným účetní jednotkou). Další náklady na používání a zavádění nehmotného aktiva v jiném místě nezahrnují do účetní hodnoty tohoto aktiva (např. počáteční provozní ztráty atd.).

3.3.1.2. Pořízení nehmotného aktiva koupí podniku (podniková kombinace)

U tohoto způsobu pořízení nehmotného majetku je nutno postupovat dle standardu *IFRS 3 – Podnikové kombinace*. Jde o specifickou oblast pořízení nehmotného aktiva. Pořizovací cenou nehmotného aktiva nabytého v rámci podnikové kombinace (koupí podniku) je jeho **fair value** (reálná hodnota) k datu akvizice. Při stanovení reálné hodnoty se odráží efekt pravděpodobnosti očekávaných budoucích ekonomických užitků. Účetní jednotka u tohoto způsobu pořízení nehmotného majetku musí vždy přezkoumat, zda nabývané aktivum splňuje podmínky rozpoznání (uznání) nehmotných aktiv (viz. výše 3.2. Uznání nehmotných aktiv). Účetní jednotka (nabyvatel) uzná a samostatně vykáže i taková nehmotná aktiva, která nabývaný podnik ve své závěrce před podnikovou kombinací nevykazoval, pokud splní kritéria pro uznání nehmotných aktiv.

Nově identifikovaným nehmotným aktivem může při podnikové kombinaci například být obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj apod. Účetní jednotka v rámci podnikové kombinace však může nabýt i nehmotné aktivum, které je nabyto společně s aktivem hmotným. V tomto případě jde o **kombinované aktivum** tedy skupinu aktiv, skládající se z hmotné části a z nehmotného aktiva, které nelze samostatně ocenit (samostatně je neprodejné, nepřevoditelné). Standard k tomuto uvádí příklad obchodní značky spojené s přírodním zdrojem (pramen minerální vody). *Obchodní značka je bez pramene neprodejná a nelze ji samostatně ocenit, její hodnota bude tedy identifikována jako součást fair value přírodního zdroje. Skupiny vzájemně se doplňujících aktiv tvořících značku (obchodní značka, související obchodní jméno, recepty, technologické postupy atd.) uzná nabyvatel jako jediné aktivum, pokud nejsou individuální reálné hodnoty spolehlivě ocenitelné a mají podobnou dobu použitelnosti. Cílem tohoto přístupu je rozpoznat všechna identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu, který není identifikovatelný a neodpisuje se, pouze je pravidelně testováno, zda nedošlo k snížení jeho hodnoty*⁴⁶.

Nejspolehlivější odhad reálné hodnoty nehmotného aktiva standard uvádí kótované tržní ceny na aktivním trhu či aktuální nabízené ceny. Pokud „pro nehmotné aktivum neexistuje aktivní trh, je jeho reálnou hodnotou částka, kterou by účetní jednotka za aktivum zaplatila k datu pořízení v transakci uskutečněné za obvyklých tržních podmínek mezi znalými a ochotnými stranami na základě nejlepších dostupných informací“⁴⁷.

3.3.1.3. Pořízení nehmotného aktiva prostřednictvím státní dotace

Dotace je považována za státní dotaci v případě, že je poskytnuta vládou, vládní agenturou a podobnými místními, národními či mezinárodními orgány. Státní dotace je podpora poskytnuta ve formě peněžních prostředků směřujících do podniku. Standard **IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory** rozlišuje dva druhy dotací a to **dotaci na pořízení aktiv** (zachycenou jako snížení pořizovací ceny aktiva nebo pomocí časového

⁴⁶ Citace [16]: str. 292, odst. 36, 37, IAS 38 – Nehmotná aktiva. V ČR je řešení této problematiky odlišné. Jednak není možno při akvizici identifikovat nová nehmotná aktiva, která nebyla součástí účetní závěrky nabývaného podniku a jednak je goodwill odpisován.

⁴⁷ Citace [16]: str. 293, odst. 40, IAS 38 – Nehmotná aktiva

rozlišení) a **dotaci vztahující se k výnosům**. V případě bezúplatného pořízení (nabytí nehmotného aktiva zdarma nebo za symbolickou cenu), například právě formou státní dotace, nebo přidělením výrobní kvóty, licence apod. státem, je aktivum oceněno ve **fair value**⁴⁸. V souladu se standardem *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory*, může ocenit podnik jak nehmotné aktivum, pořízené bezúplatně v rámci dotace, tak samotnou dotaci reálnou nebo nominální hodnotou (v podstatě hodnotou určenou administrativně) zvýšenou o přímo přiřaditelné výdaje vynaložené na přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití. Podnik je nucen tuto cenu užít, pokud není k dispozici trhem určená fair value. Typickým případem, kdy může tato situace nastat, je přidělování produkčních kvót v zemědělství či povolenek na emise apod.

Stát může účetní jednotku podpořit formou peněžní či nepeněžní dotace. V případě **peněžní dotace** účetní jednotka postupuje dle *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory* a tato dotace může být zachycena jako snížení hodnoty aktiva nebo může účetní jednotka zaúčtovat aktiva ve výši celkových pořizovacích nákladů a přijatou (nárokovanou) částku dotace pak jako výnos příštích období. U **nepeněžní dotace** se aktiva ocení ve výši reálné hodnoty obdrženého aktiva nebo se dotace ocení nominální hodnotou. IAS 20 uznává dva přístupy k zachycení státní dotace v okamžiku jejího rozpoznání a to:

- **kapitálový přístup**, kdy je státní dotace zachycena **nevýsledkově**, tedy přímo do vlastního kapitálu (prostřednictvím zvýšení kapitálových fondů), je založen na posouzení dotace jako externího zdroje financování, který nevyžaduje splacení a je tedy součástí kapitálových fondů v rámci vlastního kapitálu.
- **výnosový přístup** k zachycení státní dotace, při kterém je státní dotace zaúčtována jako výnos⁴⁹ jednoho nebo několika účetních období. Souvisí s potřebou správného přiřazení nákladů a výnosů, proto je státní dotace rozpoznána jako výnos v obdobích kdy vznikají náklady vztahující se k této dotaci. IAS 20 vyžaduje využití výnosového přístupu k zachycení státní dotace.

⁴⁸ Stát může přidělit nebo převést na účetní jednotku nehmotná aktiva jako např. letištní přistávací práva, licence pro televizní a rozhlasová vysílání, dovozní licence či kvóty atd.

⁴⁹ Výnos z prodeje může účetní jednotka vykázat pouze splňuje-li určité parametry. Ani jedním však není fakturace! Fakturace z hlediska IFRS vůbec není významným okamžikem pro vykázání výnosu.

3.3.1.4. Pořízení nehmotného aktiva směnou

Při pořízení nehmotného majetku směnou musí účetní jednotka rozlišit, zda se jedná o tzv. „**komerční transakci**“, tedy zda při transakci vznikl zisk/ztráta či nikoliv. *Standard definuje, že transakce má komerční povahu tehdy, jestliže peněžní toky, které účetní jednotka očekává od získaného aktiva jsou odlišné od peněžních toků charakteristických pro poskytnuté aktivum a zda specifická hodnota té části činnosti účetní jednotky, která je transakcí ovlivněna se směnou změní a tyto rozdíly jsou v poměru k reálné hodnotě směřených aktiv významné*⁵⁰. Pokud se jedná o komerční transakci, je nehmotné aktivum získané směnou oceněno ve **fair value** získaného aktiva (za předpokladu, že je reálná hodnota⁵¹ spolehlivě určitelná). Nelze-li reálnou hodnotu převzatého (předaného) aktiva spolehlivě určit nebo nemá-li směnná transakce komerční podstatu, využije se k ocenění **účetní hodnota** poskytnutého aktiva.

3.3.1.5. Vnitřně vytvořený goodwill

Podniky často vynakládají výdaje, které generují budoucí ekonomické užitky, ale neaktivují je do rozvahy, protože nesplňují definici aktiva dle mezinárodních standardů. Tyto výdaje pak tvoří součást vnitřně vytvořeného goodwillu („prvotního“ goodwillu). Mohou to být reprezentační výdaje, vnitřně vytvořené značky, tituly, seznamy zákazníků atd. **Vnitřně vytvořený goodwill** nesmí být dle standardu uznán jako aktivum, tzn. nelze jej vykázat jako aktivum v rozvaze, protože **není identifikovatelný** (není oddělitelný a nevzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv) a **není spolehlivě ocenitelný**. Tento goodwill se projeví až při prodeji podniku ochotou kupujícího „připlatit“ nad fair value čistých aktiv, které tvoří kupovaný podnik⁵².

Vnitřně vytvořený goodwill vzniká v důsledku toho, že hodnota podniku je vždy vyšší než hodnota jednotlivých součástí rozprodaných na trhu. Dobré jméno podniku je vytvářeno

⁵⁰ Citace [16]: str. 294, odst. 46, 47, IAS 38 – Nehmotná aktiva

⁵¹ odst. 8, IAS 38 - Reálná hodnota aktiva je částka, za kterou by mohlo být aktivum směřeno mezi znalými a ochotnými stranami v rámci transakce za obvyklých tržních podmínek.

⁵² Goodwill je kladným rozdílem kupní ceny za podnik (tržní hodnotou účetní jednotky) a hodnoty čistých aktiv podniku (účetní hodnotou identifikovatelných čistých aktiv). Tyto rozdíly jsou výsledkem celé řady faktorů, avšak nepředstavují pořizovací náklady nehmotných aktiv ovládaných účetní jednotkou.

v průběhu činnosti podniku prostřednictvím kvalifikovaných zaměstnanců, solidní obchodní politikou, kvalitními výrobky či zbožím, postojem podniku k životnímu prostředí, reklamou apod. Na vytvoření dobrého jména podniku účetní jednotky často vynakládají nemalé prostředky. Tento goodwill je také tvořen nehmotnými aktivy, která podnik v průběhu své činnosti vytvořil, ale neaktivoval, protože nesplňovala kritéria pro rozpoznání aktiv v rozvaze. Prvotní goodwill rovněž ovlivňuje vnější prostředí, ve kterém podnik působí (teritoriální umístění podnikatelských aktivit, demografické podmínky, přírodní podmínky atd.)

3.3.1.6. Pořízení nehmotného aktiva vlastní činností

Velice podrobně je ve standardu upraveno pořízení nehmotného aktiva vlastní činností, jak z hlediska rozpoznání aktiva, tak i z hlediska jeho ocenění. Někdy je obtížně odlišit náklady vynaložené na konkrétní vytvářené nehmotné aktivum od nákladů na interně tvořený goodwill nebo od nákladů na běžnou činnost. Pro rozpoznání nehmotného aktiva vnitřně vytvořeného je pro účetní jednotku důležité, v jaké fázi vytváření se toto aktivum nalézá. Standard rozděluje tuto interní činnost na dvě fáze, a to na fázi výzkumu a fázi vývoje.

a) fáze výzkumu – podnik zpravidla nedokáže v této fázi odhadnout pravděpodobnost ekonomického prospěchu, protože zde chybí spojení s přímým komerčním využitím a z toho důvodu nesmí účetní jednotka v této fázi daný výsledek uznat a vykázat v rozvaze jako samostatné nehmotné aktivum. Veškeré výdaje na výzkum jsou proto vykázány v nákladech v okamžiku jejich vynaložení, tzn. v období, ve kterém vznikly. Tuto fázi lze charakterizovat jako:

- činnosti směřující k získávání nových poznatků a vědomostí (ať už technických nebo vědeckých),
- vyhledání, vyhodnocení, výběr aplikací výsledků zkoumání,
- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb,
- formulace, návrhy, vyhodnocení a konečný výběr výsledných variant.

b) fáze vývoje – představuje pokročilejší fázi výzkumu a lze jej charakterizovat jako uplatňování poznatků z výzkumu nebo jiných znalostí za účelem výroby nových zlepšených

materiálů, produktů, zlepšení designu procesů, systémů nebo služeb před komerční výrobou nebo užitím. Až v této fázi vývoje dokáže účetní jednotka odhadnout pravděpodobnost budoucích ekonomických užiteků, tzn. že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a v budoucnu bude přinášet užitek. Pak je vyvíjené aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady vynaložené od okamžiku, kdy aktivum vstoupilo do fáze vývoje (viz. příloha č. 4). Podnik může nehmotné aktivum v rozvaze vykázat tehdy, pokud splňuje všechny následující podmínky:

- *předpoklady týkající se jistoty dokončení:*
 - *technická proveditelnost,*
 - *záměr dokončit vývoj a výsledek využít či prodat,*
 - *dostupnost zdrojů pro dokončení (technických, finančních ...).*
- *jistota budoucího efektu:*
 - *schopnost využít v rámci účetní jednotky, či prodat dané aktivum,*
 - *průkaznost efektů (existence poptávky, užitečnost pro podnik),*
 - *spolehlivé ocenění nákladů vynaložených na získání nehmotného aktiva⁵³.*

Vývojovou činností jsou např. návrhy, konstrukce a testování prototypů a modelů před jejich výrobou nebo využitím, návrhy nástrojů, forem u nových technologií, návrh, konstrukce a řízení zkušebního provozu atd.

Výdaje na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a další podobné položky vytvořené vlastní činností nesmějí být uznány jako nehmotný majetek, jelikož je nelze odlišit od nákladů na rozvoj podniku jako celku. V případě, že účetní jednotka není schopna tyto dvě fáze rozlišit, je celý projekt (z hlediska opatrnosti), považován za fázi výzkumu.

Pořizovací cena nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností je stanovena na úrovni celkových vlastních nákladů, čili je stanovena součtem vynaložených výdajů od okamžiku, kdy aktivum splnilo kritéria pro vykázání a zahrnuje všechny přímo přiřaditelné výdaje, které jsou nezbytné pro vznik, výrobu a přípravu aktiva pro jeho zamýšlené použití (např. náklady na

⁵³ Citace [1]: str. 87, DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*

materiál a služby využité nebo spotřebované při tvorbě nehmotného aktiva, náklady na zaměstnanecké požitky, poplatky za registraci zákonného práva, odpisy patentů a licencí atd). Naopak součástí nákladů nejsou prodejní, správní a ostatní obecné režijní výdaje, pokud nejsou přímo přiřaditelné, neefektivní výdaje a počáteční provozní ztráty vzniklé před dosažením plánovaného výkonu nehmotného aktiva či výdaje na zaškolení zaměstnanců pro práci s aktivem.

Následné výdaje na výzkum a vývoj uznané jako nehmotné aktivum jsou vykázány jako náklady období, ve kterém byly vynaloženy (v případě výdajů na výzkum a výdajů na vývoj, které nesplňují kritéria pro uznání jako nehmotné aktivum) nebo připočteny do účetní hodnoty pořízeného výzkumného a vývojového projektu (v případě výdajů na vývoj, které splňují podmínky pro uznání).

3.3.2. Uznání nákladů

„Výdaje na nehmotné aktivum účetní jednotka uzná jako náklady v období kdy vzniknou, ledaže:

- *jsou součástí pořizovacích nákladů nehmotného aktiva, které splňuje kritéria uznání,*
- *tato položka je získána v rámci podnikové kombinace a nemůže být uznána jako nehmotné aktivum. V tomto případě tyto výdaje tvoří součást částky přiřazené goodwillu z podnikové kombinace k datu akvizice“⁵⁴.*

Pokud účetní jednotka vynaloží výdaje s cílem zajistit budoucí ekonomické užitky, ale nezíská ani nevytvoří nehmotné aktivum, které by mohlo být uznáno, jsou výdaje uznány jako náklad v období, ve kterém vznikly. V případě výdajů na výzkum účetní jednotka vykazuje tyto jako náklady v okamžiku, kdy byly vynaloženy (pokud netvoří součást nákladů podnikové kombinace). *Dále výdaji, které jsou uznány jako náklad v období, kdy vznikl jsou:*

- *výdaje na zahájení činnosti (zřizovací výdaje) – mohou to být výdaje na založení společnosti jako právní a administrativní poplatky, výdaje na otevření nové provozovny nebo pobočky nebo výdaje na zahájení nového provozu nebo výroby nového produktu či zavedení nového výrobního postupu,*

⁵⁴ Citace [16]: str. 298, odst. 68, IAS 38 – Nehmotná aktiva

- výdaje na školení
- výdaje na reklamní a propagační činnost,
- výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé účetní jednotky⁵⁵.

Veškeré výdaje na nehmotné aktivum, které byly prvotně uznány jako náklady, nesmějí být uznány jako součást pořizovacích nákladů nehmotného aktiva k pozdějšímu datu.

3.3.3. Ocenění v průběhu držení aktiva

V průběhu držení aktiva si účetní jednotka zvolí buď **model historických cen nebo model přeceňování**. Výdaje, které byly vynaloženy po zařazení nehmotného aktiva do užívání, jsou považovány za technické zhodnocení a to v případě, že zlepšují výkonnost nehmotného aktiva (čili zvýší užitek, který z aktiva plyne), jsou-li spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu. Při ocenění k bilančnímu dni tedy standard připouští jak model historických (pořizovacích) cen, tak model přecenění na fair value.

3.3.3.1. Model pořizovací ceny (cost model)

Při využití modelu pořizovací ceny neboli modelu historických cen (cost model) je aktivum po výchozím ocenění (prvotním uznání) amortizováno (je-li určitelná doba jeho použitelnosti) a historická cena je snižována o eventuelně nastalé snížení hodnoty (v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*). Tzn. pořizovací cena je snížena o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Tento model je snadno aplikovatelný a v praxi nejběžnější.

Ke snížení hodnoty aktiva musí účetní jednotka přistoupit tehdy, pokud účetní hodnota nehmotného aktiva je vyšší než zpětně získatelná částka (viz. příloha č. 5). K novému ocenění nehmotného majetku se tedy využije zpětně získatelná částka, což je hodnota z užívání nehmotného aktiva (současná hodnota) nebo reálná hodnota snižena o náklad z prodeje, a to ta hodnota, která je vyšší. Pro zjištění zpětně získatelné částky musí tedy účetní jednotka definovat

⁵⁵ Citace [16]: str. 298, odst. 69, IAS 38 – Nehmotná aktiva

předmět ocenění, zjistit reálnou hodnotu (fair value) nehmotného aktiva a (nebo) hodnotu z užívání (ne vždy lze určit reálnou hodnotu nehmotného aktiva – např. neexistuje aktivní trh⁵⁶). Ke zjištění hodnoty z užívání musí účetní jednotka odhadnout budoucí peněžní toky z průběžného užívání daného aktiva a z jeho vyřazení na konci doby životnosti a diskontní sazbu⁵⁷ relevantní k těmto peněžním tokům. Testy na ztráty ze snížení hodnoty aktiv a stanovení zpětně získatelné částky se provádějí pouze tehdy, pokud existují určité indikátory, že hodnota aktiv je snížena. Tyto indikátory⁵⁸ se vyhodnocují každoročně (k datu účetní závěrky) s výjimkou:

- nehmotných aktiv, které ještě nejsou připravena k užívání – vývoj,
- nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti,
- goodwillu pořízeného v rámci podnikové kombinace, protože tyto aktiva je nutno testovat na ztráty ze snížení hodnoty každoročně před koncem účetního období.

Pokud je tedy zpětně získatelná částka aktiva nižší než účetní hodnota aktiva, musí účetní jednotka snížit účetní hodnotu aktiva na tuto zpětně získatelnou částku. ***Ztráta ze snížení hodnoty pak představuje rozdíl mezi účetní hodnotou a zpětně získatelnou částkou*** a zachycuje se u nepřeceněného aktiva jako náklad běžného období, ve kterém ke snížení došlo. Pokud při přezkoumání indikátorů k rozvahovému dni (důvodů, které vedly ke snížení hodnoty aktiva) účetní jednotka zjistí, že tyto důvody pominuly zruší zcela nebo částečně ztrátu ze snížení hodnoty. Toto zrušení ztráty ze snížení hodnoty nikdy nesmí přesáhnout účetní hodnotu aktiva, kterou by mělo kdyby nedošlo k jejímu zachycení.

3.3.3.2. Model přecenění (revaluation model)

Při využití modelu přecenění jsou aktiva vykázána po prvotním uznání v přeceněné hodnotě, tzn. v reálné hodnotě k datu přecenění snížené o kumulované odpisy a kumulované

⁵⁶ Aktivní trh je trh, na kterém jsou položky, se kterými se obchoduje, stejnorodé, je možné kdykoliv najít kupujícího a prodávajícího a kde jsou ceny veřejně dostupné.

⁵⁷ Diskontní sazba dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv: $WACC \text{ (vážený průměr nákladů kapitálu) } = (dluhy/dluhy + VK) \times \text{úroky} \times (1 - \text{sazba DzP}) + (VK/VK + dluhy) \times \% \text{ dividend}$

⁵⁸ Indikátory ztráty ze snížení hodnoty dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv mohou být vnější (externí) či vnitřní (interní). Jako vnější indikátory standard uvádí např. významný pokles tržní hodnoty aktiv v průběhu užívání, negativní dopady změn technologie či legislativy, změny úrokových sazeb atd. Jako vnitřní indikátory standard uvádí např. zastarávání aktiva, informace o změnách, které vedou k menšímu využívání aktiv nebo je-li ekonomická výkonnost aktiv nižší než se předpokládalo.

ztráty ze snížení hodnoty. Tato reálná hodnota musí být určena aktivním trhem. Existence aktivního trhu je důležitou podmínkou možnosti přecenění nehmotných aktiv, jelikož možnosti alternativního určení fair value jsou v této oblasti velice nespolehlivé. Přecenění účetní jednotka provádí v závislosti na vývoji tržních cen tak, aby účetní ocenění nebylo významně odlišné od aktuální výše fair value. Po přecenění se aktivum dále amortizuje, je-li určitelná jeho doba použitelnosti (pro nehmotná aktiva je používán tento výraz namísto termínu odpisování). Tento model však neumožňuje přecenit nehmotná aktiva, která nebyla původně uznána jako aktiva nebo prvotní uznání nehmotných aktiv bylo v jiné než pořizovací ceně. Tzn. model přecenění účetní jednotka použije poté, co bylo nehmotné aktivum prvotně oceněno pořizovacími náklady nebo které bylo získáno například prostřednictvím státní dotace a bylo známo v nominální částce. Nutnost přecenění závisí na změnách reálných hodnot nehmotných aktiv a pokud je reálná hodnota přeceňovaného aktiva výrazně odlišná od jeho účetní hodnoty, je přecenění nezbytné.

Ve většině případů, ale neexistuje aktivní trh pro nehmotné aktivum. Aktivní trh nemůže existovat např. pro značky, tituly periodik, patenty nebo ochranné známky atd. protože každé aktivum je jedinečné. Neexistuje-li tedy aktivní trh, nelze aktivum přecenit s odkazem na aktivní trh, je nehmotné aktivum vykázáno v pořizovací ceně snížené o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty aktiva (aktivní trh neexistuje např. pro ochranné známky, patenty, autorská práva atd.). Neexistence aktivního trhu s danou skupinou aktiv může znamenat, že mohlo být aktivum znehodnoceno (došlo ke snížení hodnoty aktiv) a je nutno provést test snížení hodnoty aktiva. Jestliže se účetní hodnota nehmotného majetku v důsledku přecenění zvýší, projeví se toto zvýšení kapitálově, ve prospěch vlastního kapitálu v položce fondu z přecenění a až následně se zachytí výsledkově. Jestliže se naopak účetní hodnota nehmotného majetku v důsledku přecenění sníží, projeví se toto snížení v hospodářském výsledku. Snížení pak bude zúčtováno přímo proti vlastnímu kapitálu v položce fond z přecenění do výše případného aktivního zůstatku fondu z přecenění týkajícího se téhož aktiva.

Důležité je, že pokud účetní jednotka zvolí model fair value pro určitou skupinu nehmotných aktiv, musí takto oceňovat všechna nehmotná aktiva zařazená do této skupiny. Je-li tedy přeceněna jedna položka dané skupiny nehmotných aktiv, musí dojít k přecenění celé této skupiny, ledaže pro tato aktiva neexistuje aktivní trh a k tomuto přecenění musí dojít souběžně. Skupina aktiv zahrnuje aktiva s podobnou podstatou a využitím v činnosti účetní jednotky.

3.3. Doba použitelnosti

Doba použitelnosti je dle standardu uvedena jako období, po které účetní jednotka očekává, že bude mít dané nehmotné aktivum k dispozici pro používání nebo jako očekávané množství jednotek získaných z nehmotného aktiva. Standard rozlišuje dvě skupiny nehmotných aktiv dle doby použitelnosti a to:

- aktiva, u kterých ***lze určit dobu použitelnosti***⁵⁹ (určitelná doba použitelnosti) – tato aktiva jsou pravidelně amortizována v závislosti na určené době použitelnosti,
- aktiva, u kterých dobu použitelnosti stanovit nelze – aktiva s ***neurčitelnou dobou použitelnosti***.

Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného majetku musí účetní jednotka vzít v úvahu různé faktory (očekávané využití aktiva, typický životní cyklus aktiva, technické, technologické, komerční či ostatní druhy opotřebení aktiva nebo také stabilita odvětví, očekávané chování konkurentů atd.).

3.3.1. Neurčitá doba použitelnosti

Nehmotná aktiva s neurčitou dobou použitelnosti jsou aktiva u nichž není možno stanovit konec období, po které lze očekávat, že bude aktivum vytvářet čistý peněžní tok ve prospěch účetní jednotky. Tato aktiva ***nejsou amortizována***, ale testují se na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Podnik tedy musí každý rok ve stejnou dobu, nebo kdykoli se objeví náznak, že hodnota nehmotného aktiva mohla poklesnout, zkoumat, zda se nezměnily podmínky a okolnosti využívání těchto aktiv⁶⁰, testovat snížení hodnoty těchto aktiv a ověřovat, zda se již nestala doba použitelnosti určitelnou (indikátory na snížení hodnoty aktiv jsou detailně popsány ve standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*, viz. kapitola 3.3.3.1. Model pořizovací

⁵⁹ Při stanovení doby použitelnosti musí účetní jednotka zvažovat odpověď nejen na otázku, jak dlouho je aktivum schopné „provozu“, ale jak dlouho bude jeho používání efektivní, účelné, tedy jak dlouho bude schopna, ochotna a moci aktivum používat.

⁶⁰ Standard nevyžaduje, aby se testování soustředilo vždy na konec roku. Tím umožňuje, aby se tato pracovně náročná činnost rozložila do celého průběhu účetního období. Standard ale zároveň požaduje provedení testu vždy, pokud existují indikátory, že ke snížení hodnoty došlo (například přestal-li existovat trh s daným aktivem). Zejména před datem účetní závěrky je nutno zvážit, zda u aktiv, u kterých například probíhal test v průběhu první poloviny účetního období, k takové události nedošlo v zájmu zachování věrného zobrazení skutečnosti v účetních výkazech.

ceny). *Neurčitá doba použitelnosti neznamená nekonečná doba použitelnosti.* Dobu použitelnosti neodpisovaného nehmotného aktiva je nutno přezkoumat v každém účetním období, aby účetní jednotka mohla posoudit, zda stále trvají okolnosti pro posouzení doby použitelnosti na neurčitou. Pokud došlo ke změně a již netrvají dané okolnosti, musí být zaúčtována změna posouzení doby použitelnosti ze neurčité na určitou dle IAS 8 jako změna účetního odhadu. Toto přehodnocení doby použitelnosti aktiva může být také indikátorem znehodnocení a důvodem pro testování daného aktiva na snížení hodnoty dle IAS 36.

3.3.2. Určitá doba použitelnosti

Tato doba je stanovena managementem na základě předpokládané využitelnosti nehmotného aktiva podnikem. Pokud je doba použitelnosti aktiva určitelná, provádějí se testy na snížení hodnoty aktiva pouze tehdy, pokud existují indikátory na snížení hodnoty aktiva v souladu s *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv* a začne se aktivum v souladu s touto skutečností amortizovat. Příkladem může být získání práv účetní jednotkou využívat určitý výrobní postup na dobu neurčitou. Dokud bude výrobní postup představovat špičkovou technologii a nebudou známy signály o jejím překonání (vylepšení), není doba použitelnosti aktiva určitelná a účetní jednotka nebude aktivum amortizovat. V případě, že se situace změní – na trhu bude k dispozici nová technologie (nebo bude vyvíjena s očekávaným úspěchem), podnik bude moci určit zbývající dobu použitelnosti aktiva. Zároveň dojde pravděpodobně ke snížení hodnoty tohoto aktiva.

Doba použitelnosti nehmotného aktiva vzniklého na základě smluvních či jiných zákonných práv však nesmí překročit dobu existence těchto práv. Tato doba může být pouze kratší s ohledem na předpoklad účetní jednotky užívání tohoto aktiva.

Doba použitelnosti je ovlivněna jak *ekonomickými faktory*, které určují období, během kterého nehmotné aktivum bude generovat ekonomické užitky, tak i *právními faktory*, které určují dobu kontroly podniku nad nehmotnými aktivy. *Při stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva je nutno vzít v úvahu další faktory jako jsou:*

- *předpokládané využití aktiva v podniku (zda nehmotné aktivum může být efektivně využito i v případě, že se změní vedení podniku),*

- *životní cyklus aktiva a veřejně dostupné informace o odhadech použitelnosti podobných aktiv,*
- *technickou, technologickou a komerční zastaralost,*
- *stabilitu odvětví, ve kterém se aktivum využívá a poptávku na trhu,*
- *očekávané chování konkurence,*
- *stupeň údržby nehmotného aktiva, aby bylo dosaženo požadovaných výsledků,*
- *možná právní omezení využití aktiva, licenční a leasingové smlouvy,*
- *skutečnost zda dob použitelnosti nehmotného aktiva závisí na době použitelnosti jiného aktiva⁶¹.*

Z uvedeného výčtu faktorů, které musí mít účetní jednotka na paměti, je patrné, že určení doby použitelnosti věnuje standard velkou pozornost. Podnik musí vzít v úvahu, všechny faktory, které mohou ovlivnit budoucí využitelnost aktiva. Doba použitelnosti, metoda amortizace a zbytková hodnota⁶² musí být účetní jednotkou přezkoumány každé účetní období. Pokud je nutné je měnit, posuzuje se tato změna jako změna v účetním odhadu a postupuje se v souladu s *IAS 8 – Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a oprava chyb* a zaúčtuje se do výsledku hospodaření v běžném období.

3.4. Amortizace

V případě, že je doba použitelnosti určitelná, podnik bude nehmotné aktivum amortizovat. Amortizace začíná v okamžiku, kdy je aktivum ve stavu a v místě, ve kterém je schopno fungovat podle záměru managementu. Ukončena je v okamžiku vyřazení aktiva či klasifikace aktiva jako „aktivum držené k prodeji“ (v souladu s IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti) a to k tomu okamžiku, který nastane dříve. **Amortizovatelná částka** (odepisovatelná částka) nehmotného majetku s konečnou dobou použitelnosti je stanovena po odečtení zbytkové hodnoty aktiva a měla by být rozložena systematicky po dobu jeho použitelnosti. U nehmotných aktiv se předpokládá nulová zbytková hodnota (zbytková hodnota není nulová pouze v případech, kdy existuje závazek třetí strany na koupi aktiva po skončení doby jeho použitelnosti nebo pro něj

⁶¹ Citace [16]: str. 300, odst. 90, IAS 38 – Nehmotná aktiva

⁶² odst. 8, IAS 38 – Zbytková hodnota nehmotného aktiva je odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka v současnosti získala z vyřazení aktiva po odečtení odhadovaných nákladů na vyřazení, pokud by aktivum již bylo ve stáří a stavu očekávaném na konci jeho doby použitelnosti.

existuje aktivní trh, tzn. že účetní jednotka očekává, že vyřadí nehmotné aktivum před koncem jeho ekonomické životnosti).

Odpisy jsou zachycovány jako náklad v hospodářském výsledku daného období a účetní jednotka odpisuje z tzv. odpisovatelné částky (pořizovací cena aktiva snížená o zbytkovou hodnotu aktiva). **Zbytková hodnota** je stanovena vedením podniku na základě odhadu – je to částka, kterou by v současné době podnik získal, kdyby se aktivum nacházelo v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci životnosti. Účetní jednotka začíná odpisovat nehmotný majetek okamžikem, kdy je aktivum připraveno pro používání a končí okamžikem prodeje nebo vyřazení nehmotného majetku. Účetní jednotka musí zvolit takovou odpisovou metodu, kterou bude odpis vyjadřovat, jak jsou podnikem spotřebovány užitky z majetku po dobu je použitelnosti. Pokud způsob amortizace nemůže být určen spolehlivě, použije se lineární metoda.

Základními odpisovými metodami jsou:

a) časové odpisy:

- **lineární – metoda lineárního odpisu** (konstantní odpis po celou dobu životnosti aktiva)

$$\text{roční odpis} = \frac{PC - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti}} \quad (\text{vzorec 3.5.1.})$$

- **zrychlené odpisy – metoda snižujícího se základu** (klesající odpis během doby použitelnosti, umožňuje odpisovat aktivum rychleji v počátečních letech, odpisová sazba může být např. 1,5 nebo 2 násobek lineární sazby)

$$\text{odpis} = \frac{\text{odpisovatelná částka} \times \text{počet let zbývajících do konce doby použitelnosti aktiva}}{\text{součet počtu jednotlivých let použitelnosti aktiva}} \quad (\text{vzorec 3.5.2.})$$

- b) výkonové odpisy – metoda výkonových odpisů** (využitelné spíše u hmotného majetku, závisejí na množství provedených výkonů, či objemu výroby, odpis se stanoví na jednotku výkonu).

$$\text{odpis} = \text{odpisová sazba} \times \text{množství produkce} \quad (\text{vzorec 3.5.3.})$$

$$\text{odpisová sazba} = \frac{PC - \text{zbytková hodnota}}{\text{odhadované množství produkce za životnost}}$$

(vzorec 3.5.4.)

Metodu amortizace účetní jednotka vybere na základě očekávaného způsobu spotřeby očekávaných budoucích ekonomických užitků z aktiva a zůstává ve všech účetních obdobích jednotná (viz. příloha č. 6). K určení předpokládané zbytkové hodnoty (tedy částky, která nebude v průběhu amortizace odepsána) by mělo u nehmotných aktiv dojít pouze v případě, že existuje závazek třetí strany aktivum po ukončení jeho používání podnikem odkoupit nebo že existuje pro daný nehmotný majetek aktivní trh. Tento trh umožňuje zbytkovou hodnotu nehmotného majetku (tedy budoucí cenu možného odprodeje aktiva) spolehlivě stanovit a musí být pravděpodobné, že aktivní trh bude existovat i na konci doby použitelnosti aktiva (tedy na konci doby, po kterou podnik předpokládá, že bude aktivum používat)⁶³.

Metoda a doba odpisování nehmotného majetku musí být účetní jednotkou přezkoumána minimálně na konci každého účetního období. V průběhu životnosti nehmotného aktiva může účetní jednotka zjistit, že doba použitelnosti není stanovena vhodně (např. očekávaná doba použitelnosti se významně liší od předchozích odhadů, uznána ztráta ze snížení hodnoty, může se změnit předpokládaný způsob přílivu ekonomických užitků z nehmotného aktiva atd.). V tomto případě může dojít ke změně doby nebo i metody odpisování.

3.5. Vyřazení (likvidace) a zveřejnění aktiv

3.5.1. Vyřazení (likvidace) aktiv

Nehmotné aktivum může být vyřazeno v okamžiku prodeje nebo pokud již účetní jednotka neočekává žádné další ekonomické užitky plynoucí z daného aktiva. V případě vyřazení aktiva prodejem je aktivum standardním způsobem odúčtováno. Výsledek z prodeje, výsledná ztráta či zisk, je dán rozdílem prodejní ceny nehmotného aktiva (výtěžku z vyřazení) a účetní

⁶³ Například amortizace při zakoupení patentu na výrobu speciálního mobilního telefonu za 30.000.000 Kč, kdy je účetní jednotka vázána smlouvou prodat patent po 5ti letech za 12.000.000 Kč, bude vypadat následovně: roční výše odpisu = $(30.000.000 - 12.000.000)/5 = 3.600.000$ Kč, částka 12mil Kč představuje zbytkovou hodnotu nehmotného aktiva, která je dána smlouvou a tato se vykáže v nákladech při prodeji aktiva.

hodnoty aktiva (zůstatková cena aktiva) a je vykázán ve výsledovce v období, kdy je aktivum odúčtováno, jako výnos nebo náklad, nikoli v rámci tržeb⁶⁴. K vyřazení ze skupiny nehmotných aktiv může dojít i z důvodů zařazení nehmotného majetku mezi aktiva držená k prodeji nebo v případě, že se aktivum přestane využívat a dojde k zúčtování jeho účetní zůstatkové hodnoty do nákladů. Při určování data vyřazení aktiva se použijí kritéria *IAS 18 – Výnosy pro vykázání výnosu z prodeje výkonů*. V případě prodeje a zpětného pronájmu se použije *IAS 17*. Protihodnota z vyřazení nehmotného aktiva je prvotně uznána v reálné hodnotě.

3.5.2. Zveřejnění

Standard vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila informace o svých aktivech odděleně za jednotlivé skupiny nehmotných aktiv (například software, patenty, licence atd.). V rámci definovaných skupin nehmotných aktiv pak musí účetní jednotka navíc odděleně zveřejnit informace týkající se aktiv vytvořených interně (vlastní činností) a ostatních nehmotných aktiv (například pořízených nákupem). Účetní jednotka je povinna zveřejnit pro každou skupinu nehmotných aktiv zejména informace (odděleně pro aktiva vytvořená vlastní činností a ostatní):

- zda je či není určitelná doba použitelnosti u jednotlivých aktiv,
- u aktiv s určitelnou dobou použitelnosti je účetní jednotka dále povinna zveřejnit:
 - délku použitelnosti či odpisovou skupinu,
 - metodu amortizace,
 - brutto (hrubou) účetní hodnotu, oprávkou a snížení hodnoty aktiv,
 - vazbu na položky výsledovky, ve kterých jsou odpisy vykázány,
- popis, účetní hodnotu a zbývající dobu použitelnosti jednotlivých nehmotných aktiv, které jsou pro účetní jednotku významná,
- přehled účetní hodnoty aktiv na počátku a na konci účetního období v členění na aktiva pořízená vlastní činností, nakoupená samostatně a pořízená formou podnikových kombinací, analýzu příčin změn účetní hodnoty nehmotných aktiv v průběhu účetního období jako:
 - nově nabytá aktiva (odděleně vykázání interně vytvořených aktiv a aktiv nabytých

⁶⁴ Postup upraven v Koncepčním rámci a v mezinárodní standardu *IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*.

- v rámci podnikové kombinace),
- aktiva přearažená do skupiny aktiv držených k prodeji a jiné úbytky,
 - změny hodnoty z přecenění na fair value (reálnou hodnotu),
 - změny snížení hodnoty (nebo zpětného zvýšení hodnoty) účtovaného proti fondu z přecenění (ne výsledkově) a snížení hodnoty účtované do nákladů (výsledkově), zvýšení vyvolané zpětným nárůstem hodnoty účtované výsledkově (odúčtování nebo částečné storno předchozího snížení hodnoty) dle *IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*,
 - hodnotu odpisů (amortizace) v daném období,
 - čisté kurzové rozdíly z převodu účetní závěrky vyčíslené v cizí měně u zahraničního subjektu,
 - ostatní změny za období,
- u nehmotných aktiv získaných prostřednictvím státní dotace a oceněných při výchozím uznání reálné hodnoty účetní jednotka zveřejní reálnou hodnotu, účetní hodnotu a způsob ocenění po předchozím uznání,
- u nehmotných aktiv přeceněných na reálnou hodnotu účetní jednotka zveřejní:
- skupinu nehmotných aktiv, které jsou přeceněna na reálnou hodnotu
 - výši přírůstku z přecenění nehmotných aktiv a omezení bránící v rozdělení fondu z přecenění akcionářům,
 - metody použité pro určení reálné hodnoty aktiv,
- u výdajů na vědu a výzkum zveřejní účetní jednotka údaje o nákladech na vědu a výzkum, které byly vykázány jako náklad období⁶⁵.

U aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti je účetní jednotka povinna zveřejnit účetní hodnotu daných aktiv, důvody proč není možno dobu použitelnosti určit a faktory, které způsobily tuto klasifikaci. Dále také zbývající dobu odepisování jednotlivých nehmotných aktiv. Uvedené požadavky na zveřejnění se v podobné struktuře objevují v řadě dalších standardů, které se zabývají jednotlivými oblastmi aktiv. Požadavky na zveřejnění je třeba vnímat zejména v kontextu s jejich hlavním cílem, kterým je omezení rizik uživatele spojených zejména s oceňováním.

⁶⁵ odst. 118 - 123, IAS 38 – Nehmotná aktiva

4. SROVNÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU DLE ČESKÝCH A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

4.1. Obecné srovnání

IFRS/IAS jsou systémem zcela jiného charakteru, než na který je český účetní zvyklý. Nejedná se zde totiž o účetní systém, který upravuje účetní postupy, ale o systém informační (systém, který upravuje výstupy). Tento rozdíl je zásadní. IFRS/IAS na rozdíl od většiny národních systémů nejsou zákonem, a proto žádné konkrétní účtování ani nepředepisují ani nezakazují. Místo toho ukládají účetnímu za povinnost zvolit postup, který vede k tomu, že se ekonomická skutečnost zobrazí pravdivě a věrně.

České účetní standardy dříve předepisovaly základní účetní struktury, jako účtovou osnovu, rozvahu, výsledovku atd., a zároveň upravovaly postupy. Účetním tedy říkaly, ***jak by měli účtovat***.⁶⁶ IFRS/IAS však postupy neupravují. Podle IFRS/IAS si každá firma definuje vlastní účetní osnovu, vytvoří si vlastní výkazy⁶⁷ a je pouze na rozhodnutí účetního, jak bude účetní případ účtovat. Co IFRS/IAS skutečně vyžadují je, aby účetní závěrka, výsledek účetní práce, poskytla uživatelům úplný, pravdivý a věrný obraz o finančním stavu firmy a o výsledcích jejího podnikání. IFRS/IAS účetním tedy říkají, ***co by měli vykazovat***.

Česká účetní legislativa se nehmotnými aktivy, ve srovnání s analytickým přístupem standardu, příliš nezabývá. Uživatelé účetních informací zejména postrádají systematickou, konzistentní a přesnou úpravu, která by omezila vykazování rizikových nehmotných dlouhodobých aktiv vytvořených vlastní činností a zároveň zabránila nesystematickému vykazování nehmotných aktiv prostřednictvím položek časového rozlišení (viz „komplexní náklady příštích období“) či dokonce absenci časového rozlišení těchto výdajů. Nešťastná je v tomto smyslu zejména úprava, která vylučuje aktivaci nehmotných aktiv vytvořených pro vlastní potřeby. Na rozdíl od standardu není umožněno přeceňování dlouhodobých nehmotných aktiv na fair value, ocenění nehmotných aktiv je v ČR založeno pouze na bázi historických cen.

⁶⁶ Současné české účetní předpisy dnes již obsahují pouze směrnou účtovou osnovu na úrovni skupin účtů, uspořádání účetních výkazů a mírně upravené postupy účtování do podoby tzv. Českých účetních standardů.

⁶⁷ IFRS/IAS upravují minimální požadavky.

Všechna nehmotná aktiva (včetně goodwillu) jsou dle českých účetních předpisů amortizována. Možnost, že nelze stanovit dobu použitelnosti aktiva (kterou připouští IAS 38), není brána v úvahu. Požadavky na strukturu vykazovaných informací v oblasti nehmotných aktiv v ČR a dle IAS 38 jsou nesrovnatelné.

4.2. Srovnání v jednotlivých oblastech nehmotného majetku

4.2.1. Vymezení nehmotného majetku

a) dle Českých účetních předpisů nehmotným majetkem jsou:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- nedokončený a jiný nehmotný majetek.

b) dle Mezinárodních účetních standardů jsou za nehmotný majetek považována:

- všechna identifikovatelná nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu,
- splňují podmínky pro uznání nehmotného aktiva dle mezinárodních účetních standardů.

ROZDÍLY - Charakteristika nehmotného majetku dle českých a mezinárodních předpisů není srovnatelná. IFRS a české předpisy definují nehmotná aktiva velmi rozdílně. K výrazným rozdílům dochází zejména v oblasti zřizovacích výdajů, které neodpovídají definici nehmotných aktiv IFRS, ale jsou specificky uvedeny jako nehmotná aktiva v české legislativě, a nákladů na výzkum a vývoj (viz. *Tabulka 4.2.1.1.*).

- **České předpisy** vymezují co je považováno za nehmotný majetek. Tuto oblast však neupravuje samostatný účetní předpis – je řešena společným českým účetním standardem pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. České předpisy se zaměřují na to, co lze považovat za nehmotný majetek a neexistují zde obecné požadavky pro uznání položek

v rámci účetní závěrky. Dlouhodobý nehmotný majetek lze uznat tehdy, pokud je připraven k použití a splňuje zákonem stanovené podmínky (doba použitelnosti delší než 1 rok a překročení výše stanovené hodnoty ocenění). Následné výdaje se uznávají jako technické zhodnocení, pokud odpovídají definici nehmotného majetku a splňují zákonem stanovené podmínky. V českých předpisech je také goodwill definován u koupě či vkladu podniku nebo u přeměn společností, přičemž nezná goodwill vytvořený vlastní činností.

- **IFRS/IAS** upravují oblast nehmotného majetku poměrně podrobně. Této oblasti je věnován samostatný účetní standard IAS 38 Nehmotná aktiva⁶⁸, který uvádí, která aktiva lze a která naopak nelze považovat za nehmotná. Důsledně však stanoví nejen vymezení příkladů nehmotných aktiv, ale hlavně podmínky, za kterých je možno dané aktivum uznat a vykázat v rozvaze jako nehmotné – čili striktně stanoví podmínky pro uznání nehmotných aktiv (identifikovatelnost, ovládání/kontrola a pravděpodobnost budoucích ekonomických užiteků) a jeho ocenění (nehmotné aktivum musí být spolehlivě ocenitelné). Standard předpokládá, že následné výdaje budou zachyceny v účetní hodnotě aktiva pouze výjimečně, přičemž aktivace následných výdajů vynaložených na značky, názvy periodik, seznamy zákazníků a obdobné tituly jsou výslovně zakázány. V případě goodwillu IFRS výslovně zakazují uznání goodwillu vytvořeného vlastní činností jako aktiva.

Tabulka 4.2.1.1. – rozdíly v oblasti zřizovacích výdajů a nákladů na výzkum a vývoj

Oblast	České předpisy	IFRS/IAS
Zřizovací výdaje	Zřizovací výdaje se aktivují jako nehmotný majetek do rozvahy a musí být odepsány nejvýše do pěti let.	Zřizovací výdaje se účtují do nákladů, protože nesplňují definici aktiv.
Náklady na výzkum a vývoj	Fáze výzkumu a vývoje dle českých předpisů není rozlišována. Aktiva vytvořená vlastní činností se aktivují tehdy, pokud jsou určena k obchodování nebo byla nabyta od jiných osob.	Mezinárodní předpisy striktně rozlišují tzv. fázi výzkumu a fázi vývoje. Činnosti spadající do fáze výzkumu se účtují do nákladů a činnosti spadající do fáze vývoje se aktivují do rozvahy jako nehmotné aktivum.

⁶⁸ Obecná charakteristika nehmotných aktiv je uvedena v Koncepčním rámci.

4.2.2. Pořízení nehmotného majetku

a) dle Českých účetních předpisů lze nehmotný majetek pořídit:

- úplatně - koupí,
- ve vlastní režii - interně,
- bezúplatně – děděním, darem, vkladem, přeměnou či převodem z osobního užívání.

b) dle Mezinárodních účetních standardů lze nehmotný majetek pořídit:

- koupí – specifická oblast pořízení v rámci podnikové kombinace,
- vlastní činností – interně,
- směnou,
- prostřednictvím státní dotace,
- zvlášť řešený interně vytvořený goodwill.

ROZDÍLY – Způsoby pořízení nehmotných aktiv jsou v zásadě srovnatelné. Rozdíly však nastávají u jednotlivých způsobů pořízení, hlavně v případě podnikové kombinace, při interním vytvoření nehmotných aktiv nebo při pořízení za pomoci státní dotace (viz. *Tabulka 4.2.2.1.*).

Tabulka 4.2.2.1. – rozdíly v oblasti pořízení nehmotného majetku

Oblast	České předpisy	IFRS/IAS
Podniková kombinace	Dle českých předpisů není možno při akvizici identifikovat nová aktiva, která nebyla součástí účetní závěrky nabývaného podniku. Goodwill je účetní jednotkou odpisován.	Mezinárodní předpisy umožňují, aby nabyvatel uznal a samostatně vykázal i taková nehmotná aktiva, která nabývaný podnik ve své účetní závěrce nevykazoval. Samozřejmě za předpokladu, že splňují podmínky/kritéria pro uznání nehmotných aktiv. Cílem přístupu mezinárodních předpisů je rozpoznat všechny identifikovatelná nehmotná aktiva a oddělit je od goodwillu. Goodwill není identifikovatelný a neodpisuje se. Dochází k pravidelnému testování na snížení hodnoty goodwillu.

Interně vytvořený nehmotný majetek	<p>Žádné předpoklady ani podmínky nejsou českými předpisy definovány. Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností jsou aktivována, pokud budou sloužit k opakovanému prodeji a pokud náklady na jejich vytvoření překročí hranici významnosti stanovenou účetní jednotkou (ve většině podniků se setrvačně používá daňový limit 60.000 Kč). Pokud tedy účetní jednotka vytvoří nehmotné aktivum např. software, pro vlastní potřebu, náklady na jeho tvorbu ovlivní hospodářský výsledek v období, kdy byl software vytvářen, ale užitek (výnosy) bude toto aktivum přinášet i v obdobích následujících. V případě, že jsou náklady na vytvoření nehmotného aktiva významné, dochází k narušení akruálního principu a účetní jednotka vykazuje nesprávně hospodářský výsledek třeba i po řadu účetních období. Na druhé straně při vytváření aktiva, kdy je očekáván jeho další prodej, nemusí účetní jednotka prokazovat, že bude aktivum v budoucnu skutečně prodejné, že bude přinášet užitek, jaká je šance, že bude dokončeno apod. a vynaložené náklady jsou li významné, jsou aktivovány a vykazovány jako nedokončený nehmotný majetek. České předpisy nerozlišují fázi výzkumu a vývoje.</p>	<p>Tato oblast je ve standardu upravena velice podrobně jak z hlediska rozpoznání, tak z hlediska ocenění. Lze vykázat pouze ta aktiva, která splňují dané podmínky. Základní podmínkou uznání aktiva je určení okamžiku, ve kterém lze s dostatečnou jistotou uznat, že nehmotné aktivum bude vytvářet budoucí ekonomické užítky. Standard striktně definuje/rozlišuje dvě fáze interně generovaného nehmotného aktiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> • fáze výzkumu – v této fázi není výsledek interní činnosti uznán jako samostatné aktivum. • fáze vývoje – je přesně charakterizována standardem a až v této fázi může účetní jednotka prokázat, že výzkumná činnost bude s úspěchem dokončena a bude v budoucnu přinášet užitek. V této fázi je pak nehmotné aktivum rozpoznáno a vykázáno v rozvaze.
Pořízení formou státní dotace	<p>Dle českých předpisů se státní dotace projeví v účetnictví pouze jako položka, o kterou je snížena hodnota příslušných aktiv.</p>	<p>Dotaci může účetní jednotka vykázat, pouze v případě, pokud existuje jistota, že budou dodrženy standardem stanovené podmínky. K vykázání dotace může dojít dvěma způsoby:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dotace zachycena jako výdaj příštích období • dotace zachycena jako snížení hodnoty aktiva o hodnotu přijaté dotace.

4.2.3. Oceňování nehmotného majetku

a) dle Českých účetních předpisů lze nehmotný majetek ocenit:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,
- reprodukční pořizovací cenou.

b) dle Mezinárodních účetních standardů lze nehmotný majetek ocenit:

- pořizovací cenou (pořizovacími náklady)/historická cena,

- reálnou hodnotou (fair value),
- účetní hodnota nehmotného aktiva,
- vlastní náklady (pořizovací náklady v případě interně vytvořeného nehmotného majetku).

ROZDÍLY – V oblasti oceňování nehmotných aktiv existují mezi českými a mezinárodními předpisy značné rozdíly.

- **České předpisy** vymezují možnosti ocenění nehmotného majetku ve vazbě na způsob jeho pořízení. Při počátečním ocenění vychází z pořizovacích nákladů (cena pořízení + vedlejší náklady spojené s pořízením nehmotného majetku). Dále předpisy uvádí, které položky (náklady) jsou součástí ocenění nehmotného majetku a které ne. České předpisy také neumožňují přecenění nehmotných aktiv na reálnou hodnotu, pouze umožňují zachytit případné snížení hodnoty nehmotného majetku prostřednictvím opravných položek. U dlouhodobých aktiv vytvořených vlastní činností české předpisy umožňují ocenění vlastními náklady, které zahrnují přímé a část nepřímých nákladů vynaložených na vytvoření nehmotného aktiva. Opět předpisy stanovují, které náklady lze a které nelze zahrnout do ocenění a umožňují aktivovat náklady pouze v případě, že účetní jednotka vytvořila nehmotný majetek za účelem obchodování.
- **IFRS/IAS** rozlišuje ocenění při pořízení nehmotného aktiva a ocenění v průběhu držení aktiva. Jako výchozí ocenění při pořízení uznává pořizovací cenu nehmotného aktiva. Uvádí však jinou definici pořizovacích nákladů. V případě bezúplatného nabytí aktiva, nabytí směnou či v rámci podnikové kombinace uznává ocenění nehmotného aktiva ve fair value (pokud aktivum splní podmínky dané standardem, např. v případě směny se musí jednat o komerční transakci a zároveň je fair value spolehlivě ocenitelná). Následně v průběhu držení daného nehmotného aktiva umožňuje účetní jednotce zvolit způsob ocenění – model historických cen nebo model přecenění na fair value. Z uvedeného vyplývá, že mezinárodní předpisy umožňují přecenění hodnoty aktiv na reálnou hodnotu, která však musí být dána aktivním trhem (což bývá splněno velmi zřídka). Dlouhodobá aktiva vytvořená vlastní činností jsou oceňována taktéž vlastními náklady. Zde jsou ale uznány pouze vlastní náklady na úrovni přímých nákladů vynaložených v souvislosti s aktivem (nelze v tomto případě přiřadit část nepřímých nákladů).

4.2.4. Odpisování/amortizace nehmotného majetku

a) dle Českých účetních předpisů rozlišujeme:

- daňové odpisy (nejsou předmětem této práce),
- účetní odpisy.

b) dle Mezinárodních účetních standardů rozlišujeme:

- časové odpisy (lineární a zrychlené odpisy),
- výkonové odpisy.

ROZDÍLY – Základním rozdílem v případě amortizace nehmotných aktiv je jak způsob odpisování, tak hodnota, do které se dané aktivum amortizuje. Určité odlišnosti můžeme nalézt také při stanovení doby použitelnosti nehmotného aktiva. V českých předpisech neexistuje kategorie nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti tak jako v IFRS. Také požadavky na každoroční přehodnocení zůstatkové doby použitelnosti a zbytkové hodnoty nejsou v české legislativě uvedeny.

- **České předpisy** – forma a technika účetního odpisování je plně v kompetenci účetní jednotky. Předpisy pouze uvádějí, které účetní jednotky jsou oprávněny k odpisování nehmotného majetku a ukládá povinnost stanovení odpisového plánu. Doba odpisování není účetními předpisy stanovena – nesmí být nižší než 1 rok (což je podmínka pro zařazení do nehmotných aktiv – doba použitelnosti). Výjimku tvoří goodwill, který je dle předpisů odepisován po dobu 60ti měsíců rovnoměrně či zřizovací výdaje, jejichž doba odpisování dle předpisů je stanovena maximálně na dobu 5ti let od vzniku účetní jednotky. Taktéž sazby si účetní jednotka stanoví sama s ohledem na dobu použitelnosti nehmotného aktiva či z hlediska času. České předpisy neznají zbytkovou hodnotu nehmotného majetku a tento je odpisován na výše jeho ocenění v účetnictví. Není zde definována neurčitelná doba použitelnosti aktiva, tzn. že vždy je doba odepisování určitá. Dle českých předpisů se odpisují všechna nehmotná aktiva, kromě emisních povolenek. Není také prováděno testování na snížení hodnoty jako takové, ale vždy k rozvahovému dni je účetní jednotka povinna prověřit a upravit hodnotu nehmotného aktiva za pomoci opravných položek. Není zde definován postup pro stanovení ztráty ze snížení hodnoty.

- **IFRS/IAS** - dle mezinárodních předpisů jsou aktiva rozdělena na dvě skupiny – aktiva s určitelnou a neurčitelnou dobou použitelnosti. Účetní jednotka může amortizovat dle mezinárodních předpisů pouze aktiva s určitelnou dobou použitelnosti a to do výše zbytkové hodnoty aktiva (musí být dána trhem) nebo do nulové hodnoty. Doba odpisování není omezená. Aktiva s určitelnou dobou použitelnosti se neodpisují, ale je zde stanovena povinnost testování daného aktiva na snížení hodnoty minimálně každoročně pokud nevzniknou indikace pro možné snížení hodnoty častěji. Mezinárodní předpisy velmi podrobně popisují, jak postupovat při testování aktiva na snížení hodnoty a také jak vyčíslit ztrát ze snížení hodnoty. Účetní jednotka je povinna posoudit, zda existují k rozvahovému dni náznaky, že došlo ke snížení hodnoty aktiva a pouze pokud tyto náznaky existují, provádí testování daného aktiva. Výjimku tvoří pouze goodwill a nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti, která je účetní jednotka povinna testovat pravidelně.

4.2.5. Vyřazení nehmotného majetku

a) dle Českých účetních předpisů je možno nehmotný majetek vyřadit:

- prodejem,
- darováním,
- vyřazením v důsledku manka a škody,
- likvidací,
- přeřazení z podnikání do osobního užívání.

b) dle Mezinárodních účetních standardů je možno nehmotný majetek vyřadit:

- prodejem,
- z důvodů zařazení mezi aktiva držená k prodeji,
- pokud jej účetní jednotka přestane využívat.

ROZDÍLY – Vyřazování nehmotného majetku je v zásadě srovnatelné. Jak české tak i mezinárodní předpisy operují s pojmem zůstatková hodnota a standardním odúčtováním vyřazovaného nehmotného aktiva, tzn. prvotním zúčtováním zůstatkové ceny a následným vyřazením majetku v historickém ocenění. Výsledek z prodeje je v obou přístupech vykazován ve

výsledovce (jedná se o rozdíl prodejní ceny a zůstatkové ceny aktiva). Mezinárodní předpisy se v této oblasti nezmiňují o způsobech vyřazení jako je darování, škody, likvidace či přefazení nehmotného aktiva.

4.2.6. Zveřejnění

ROZDÍLY – Požadavky na strukturu vykazovaných informací v oblasti nehmotných aktiv jsou v ČR a dle IFRS/IAS nesrovnatelné.

- **České předpisy** udávají povinnost účetním jednotkám zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu. Uvádějí, které účetní jednotky mají povinnost zveřejňování a které naopak tuto povinnost nemají a dále také, zda musí zveřejňovat pouze účetní závěrku nebo také výroční zprávu či zprávu o auditu. Předpisy dále stanovují jakým způsobem dochází k zveřejňování a to, uložením do sbírky listin obchodního rejstříku. České předpisy však neuvádí, jaké informace by měly účetní jednotky zveřejňovat.
- **IFRS/IAS** – zveřejňování informací dle mezinárodních předpisů je podrobně upraveno u každé vykazované oblasti, tedy i u nehmotných aktiv. Standard specifikuje nejen způsoby zveřejňování informací o nehmotných aktivech, ale také konkrétní informace, které je účetní jednotka povinna zveřejnit pro každou skupinu nehmotných aktiv. Standard vyžaduje oddělené podávání informací o jednotlivých skupinách aktiv a zároveň oddělené zveřejnění informací týkajících se aktiv vytvořených interně a ostatních nehmotných aktiv. Požadavky na zveřejnění z pohledu mezinárodních předpisů musí účetní jednotka vnímat v souladu s jejich hlavním cílem, kterým je omezení rizik uživatele spojených zejména s oceňováním. Požadavky na zveřejnění jsou tedy upraveny jak v jednotlivých standardech (zde jsou uváděny požadavky na zveřejnění informací u konkrétní oblasti, které se standard věnuje), tak i prostřednictvím standardu IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (zde jsou uvedeny obecné požadavky na sestavení rozvah). Žádný mezinárodní předpis však nestanovuje konkrétní formát, ve kterém by měla být rozvaha předkládána. Požadavky jsou zaměřeny zejména na přístup ke klasifikaci aktiv, vymezení základních struktur položek a uvádí, které musí účetní jednotka zveřejnit přímo v rozvaze a které může uvést pouze v komentáři.

Z výše uvedeného vyplývá, že pohled českých předpisů a mezinárodních předpisů na oblast nehmotného majetku je celkově nesrovnatelný. Pohled českých předpisů na tuto oblast je obecnější a ani zdaleka tak specifikovaný jako u mezinárodních předpisů. Můžeme zde najít spíše řadu definic ke konkrétním oblastem a položkám nehmotného majetku, které ale v mnoha případech lze chápat rozličně a může tedy docházet k rozdílům a nesrovnalostem při vykazování nehmotných aktiv. Mezinárodní předpisy nejsou zdaleka tak zaměřeny na konkrétní definice, jako na podmínky pro uznání, zařazení a celkovému přístupu k nehmotnému majetku. Zaměřují se na to aby v konečném důsledku byly vykazované položky a informace srovnatelné.

5. ZÁVĚR

Cílem mé diplomové práce bylo provést analýzu českých účetních předpisů, mezinárodních účetních standardů a jejich vzájemné srovnání v oblasti nehmotného majetku. V první části této práce jsem se zaměřila na oblast nehmotného majetku dle vymezení české účetní legislativy. Dále jsem se věnovala principům Mezinárodního účetního standardu *IAS 38 – Nehmotná aktiva*, se zaměřením na nejdůležitější oblasti srovnání a ve třetí části práce jsem provedla analýzu všech základních rozdílů a odlišností mezi českými účetními předpisy a IFRS/IAS v oblasti nehmotného majetku nejen obecně, ale rovněž se zaměřením na konkrétní zkoumané oblasti tohoto majetku.

Požadavky Mezinárodních účetních standardů jsou v určitých oblastech srovnatelné s požadavky české účetní legislativy, ale v mnoha oblastech se liší. Rozdíly můžeme nalézt již v oblasti definování nehmotných aktiv, jejich uznání a následného vykazování. Proto musí být jednotlivé položky posuzovány podle těchto rozdílných kritérií samostatně pro IFRS a české předpisy. Další rozdíly se objeví jak v oblasti oceňování nehmotného majetku a jeho odpisování, tak v oblasti vyřazení. Například v oblasti výzkumu a vývoje IFRS zakazují aktivaci nehmotných výsledků výzkumu a české předpisy naopak za určitých podmínek povolují. Kritéria stanovená IFRS pro aktivaci nehmotných výsledků vývoje jsou mnohem přísnější a podrobnější než v české legislativě.

Největší rozdíly však můžeme nalézt v oblasti zveřejňování nehmotných aktiv, kde je česká legislativa naprosto odlišná od mezinárodních standardů.

Problémy se mohou projevit při praktickém použití Mezinárodního účetního standardu *IAS 38 – Nehmotná aktiva*. V první řadě je vždy třeba jednoznačně určit, zda v konkrétní situaci má být tento standard použit, zda daná problematika není upravena jinými standardy. Například oblast nehmotných aktiv určených k prodeji spadá pod standard *IAS 5 – Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti*, dále také finanční aktiva spadající pod *IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování* nebo goodwill nabytý v rámci podnikové kombinace *IFRS 3 – Podnikové kombinace*. Problémy mohou nastat také při odhadech budoucího

ekonomického prospěchu aktiv, správném rozlišení výzkumu a vývoje či při určování doby použitelnosti nehmotných aktiv.

Pro správné vykazování nehmotných aktiv tedy není možné pracovat pouze s jedním standardem věnujícím se oblasti nehmotných aktiv, ale je nutné aby účetní jednotka pracovala se všemi dalšími mezinárodními standardy, které se mohou k dané problematice vztahovat.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knihy:

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] FIŠEROVÁ, E. a kol. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009. 456 s. ISBN 978-80-7263-522-1.
- [3] JANOUŠKOVÁ M.; ŠRÁMKOVÁ A. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. 1. vyd. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2008. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
- [4] KRUPOVÁ, L. a kol. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005. 1052 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [5] KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Aplikace v podnikové praxi*. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [6] MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS, IFRS Policies and Procedures*. Praha: Nakladatelství Leges, s.r.o., 2009. 352 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [7] PRUDKÝ, P., LOŠTÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2009. 271 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
- [8] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2009*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2009. 136 s. ISBN 978-80-247-2825-4.

Legislativa:

- [9] *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění.*

- [10] *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví v platném znění.*
- [11] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění.*
- [12] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.*

Elektronické monografie:

- [13] Deloitte. *IFRS do kapsy* [online]. 2007. [cit.2010-01-28]. Dostupný z www:
<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D116513,00.html>
- [14] Deloitte. *Novinky v IAS/IFRS 2009* [online]. Leden, 2010. [cit.2010-01-15].
http://moodle.vsb.cz/vyuka/file.php/433/5._rocnik_-_2._rocnik_nav._magisterskeho_studia/prezentace_Deloitte.ppt
- [15] ERNST & YOUNG. *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou* [online]. Leden, 2010. [cit.2010-01-15]. Dostupný z www:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_and_CAL_Comparison_2006_CZ/\\$file/IFRS%20and%20CAL%20Comaprison%202006_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_and_CAL_Comparison_2006_CZ/$file/IFRS%20and%20CAL%20Comaprison%202006_CZ.pdf)
- [16] *Mezinárodní účetní standardy – úplné znění* [online]. Leden, 2010. [cit.2010-01-15]. str. 287 – 307 IAS 38 Nehmotná aktiva.
<http://moodle.vsb.cz/vyuka/mod/resource/view.php?id=67460>
- [17] PricewaterhouseCoopers. *IFRS a české účetní předpisy podobnosti a rozdíly* [online]. Srpen, 2004. [cit.2009-12-10]. Dostupný z www:
<http://www.pwc.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid/44D0DF09DC16772D8025702300488C75>

SEZNAM ZKRATEK

ČÚS	České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FV	Fair value (reálná hodnota)
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
NM	Nehmotný majetek
PJ	Peněžní jednotka
RPC	Reprodukční pořizovací cena
ÚJ	Účetní jednotka
ZD	Základ daně
ZK	Základní kapitál

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30.4.2010

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Mniší 163, 742 21 Kopřivnice
.....

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1 Vstupní cena - spoluvlastnictví
- Příloha č. 2 Výpočet účetních a daňových odpisů u goodwillu
- Příloha č. 3 Výpočet odpisů k softwaru, odpisování dlouhodobého nehmotného majetku při provedeném technickém zhodnocení
- Příloha č. 4 Uznání výdajů na výzkum a vývoj
- Příloha č. 5 Postup při testování snížení hodnoty
- Příloha č. 6 Způsoby amortizace nehmotného majetku
- Příloha č. 7 Seznam použitých účtů